

Ringkasan Buku

PUBLIC SECTOR GOVERNANCE
Pada Pemerintah Daerah

Oleh

LENY NOFIANTI

Pekanbaru

2015

KATA PENGANTAR

Perkembangan implementasi *Governance* diawali dengan adanya komitmen pemerintah untuk menerapkan prinsip *Good Corporate Governance (GCG)* diikuti dengan pembentukan Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG). Hal tersebut dilakukan pada saat Republik Indonesia menghadapi krisis ekonomi yang melemahkan sendi-sendi perekonomian negara. Melalui adopsi prinsip GCG tersebut diharapkan kegiatan perekonomian Nasional dapat segera pulih dan mampu berakselerasi lebih cepat, karena salah satu penyebab rentannya NKRI dalam menghadapi krisis adalah lemahnya penerapan GCG (ADB, 2000). Namun demikian, pada awal periode adaptasi prinsip *Governance* tersebut di awal tahun 1997 tingkat awareness dari masyarakat atau pelaku bisnis belum sampai pada tahapan substantif. Dengan kata lain praktek-praktek governance yang berjalan masih bersifat sebagai sebuah kewajiban ketimbang kebutuhan.

Dari sudut pemerintah dan berbagai pihak, perkembangan penerapan *Governance* dalam dekade pertama ini, juga ditandai dengan berbagai perubahan yang cukup signifikan sebagai “daya ungkit” (leverage) dalam upaya implementasi *Governance* secara substantif. Disamping berbagai peraturan yang mewajibkan perusahaan untuk mengadopsi praktik *Governance* (seperti untuk BUMN, perusahaan yang Go-publik,

institusi perbankan), maka telah dilakukan perbaikan terhadap lembaga KNKCG.

Lembaga yang awalnya menggunakan nama Komite Nasional Kebijakan *Corporate Governance* (KNKCG) selanjutnya berubah menjadi Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG). Perubahan nama lembaga juga ini juga diikuti dengan perubahan paradigma pendekatan implementasi governance secara sistematis. Hal ini terbukti dengan memperhatikan governance untuk sektor publik (*Public Sector Governance*), karena secara sistem keberadaan institusi publik berhubungan dengan institusi privat seperti perusahaan atau *corporate*.

Pemerintah memperluas cakupan kerja KNKG dengan memasukkan masalah *public governance* sehingga diharapkan tercipta keterkaitan dan sinergi dalam penguatan governance di kedua sektor tersebut. Perluasan cakupan dimaksud tertuang dalam Keputusan Menko Bidang Perekonomian RI No.: KEP-49/M.EKON/11/TAHUN 2004 tentang Komite nasional Kebijakan Governance (KNKG). Terakhir diperbaharui dengan keputusan Menko Bidang perekonomian RI No: KEP-14/M.EKON/03/TAHUN 2008 tentang Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG).

Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) pada tahun 2010 telah menerbitkan pedoman *umum Good Public Governance*. Dalam kaitan dengan pelaksanaan anggaran belanja pemerintah pusat, menteri keuangan sebagai pengelola fiskal sebaiknya membuat

pedoman yang lebih teknis untuk menerapkan prinsip-prinsip *good governance* berdasarkan pedoman yang telah diterbitkan KNKG. Penerapan prinsip-prinsip *good governance* sangat diyakini memberikan kontribusi yang strategis dalam meningkatkan kesejahteraan rakyat, menciptakan iklim bisnis yang sehat, meningkatkan kemampuan daya saing, serta sangat efektif mencegah penyimpangan dan korupsi.

Buku ini merupakan bahan bacaan praktis dengan model penelusuran akademis sebagai hasil kajian literatur dan kasus empirik pada Pemerintah Daerah di Propinsi Riau. Secara rinci hal-hal yang diuraikan adalah sebagai berikut:

Bab I. Pendahuluan. Bab ini menguraikan tentang Latar Belakang, Isu Lemahnya GGG dilihat dari Tingkat Korupsi di Indonesia, Peran Audit Internal dan Keberadaan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), Lemahnya Akuntabilitas Publik dan Keberadaan Aparatur Pemerintah Daerah

Bab II. Konsep Sektor Publik. Bab ini menguraikan Pengertian Sektor Publik, Sifat dan Karakteristik Sektor Publik, Perbedaan dan Persamaan Sektor, Publik dan Sektor Komersial, dan Laporan Keuangan Sektor Publik.

Bab III. Konsep *Governance*. Bab ini menguraikan tentang Teori *Governance*, Pengertian *Governance*, dan Karakteristik *Good Governance*

Bab. IV. Konsep Audit Sektor Publik. Bab ini menguraikan tentang Jenis-jenis Audit Dalam Audit Sektor Publik, Lingkup Internal Audit Sektor Publik, Standar Pemeriksaan Audit Sektor Publik, dan Keterkaitan Audit Sektor Publik dengan *Public Sector Governance/Good Government Governance (GGG)*.

Bab V. Konsep Dasar Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah. Bab ini menguraikan tentang, Pengertian Kompetensi, Dimensi Kompetensi, dan Keterkaitan Kompetensi Aparatur Pemda dengan *Public Sector Governance/Good Government Governance (GGG)*.

Bab VI. Konsep Dasar Profesionalisme Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Bab ini menguraikan tentang Auditor Intern Pemerintah, Profesionalisme APIP, dan Keterkaitan Profesionalisme Pengawas Intern dengan *Public Sector Governance/Good Government Governance (GGG)*.

Bab VII. Analisis Empirik Penerapan *Public Sector Governance/Good Government Governance (GGG)* di Sektor Publik. Bab ini menguraikan tentang Analisis Empirik Penerapan *Good Government Governance (GGG)* di Sektor Publik, Analisis Empirik Pelaksanaan Audit Sektor Publik, Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah Dan Profesionalisme APIP Terhadap Penerapan *GGG*

Beberapa uraian di atas merupakan pembahasan yang diharapkan mampu memberikan wawasan baru bagi mahasiswa, akademisi, praktisi dalam mempelajari praktik *Public Sector Governance* atau dikenal juga *Good Government Governance* (GGG). Penulis berharap bahan bacaan ini dapat bermanfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan dengan *Public Sector Governance*. Kritik dan saran untuk perbaikan sangat penulis harapkan demi peningkatan kualitas dimasa yang akan datang.

Pengamatan dan pemikiranlah yang mendorong penulis untuk menyusun buku yang berjudul ***“Public Sector Governance pada Pemerintah Daerah”***.

Banyak uluran tangan, bimbingan dan motivasi, fasilitas dan kesempatan serta kerjasama yang dijamin dengan berbagai pihak langsung maupun tidak langsung. Oleh karena itu pada kesempatan ini penulis menyampaikan penghargaan yang tinggi serta rasa terima kasih yang setulus-tulusnya kepada semua pihak yang telah memberikan kemungkinan terselesaikannya buku ini. Pihak yang dimaksud adalah Rektor UIN Suska Riau Bapak Prof.H.M.Nazir Karim, Kepala LPPM UIN Suska Riau Drs M. Husni Thamrin, M.Si, Prof. DR. H. M.Wahyudin Zarkasyi, SE. MS,AK, DR. HJ. Poppy Sofia K, SE. MSA,AK, DR. Djuminah, SE. MS, AK, Dr. Wilaela, M.Ag dan seluruh Staf LPPM UIN SUSKA Riau serta semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Atas dedikasi sebagaimana disebutkan di atas, penulis ucapkan terima kasih, semoga mendapat imbalan yang setimpal dari Allah SWT.

Penulis menyadari bahwa dalam penulisan buku ini masih banyak kekurangan baik segi materi maupun teknik penulisan. Untuk itu penulis terbuka dalam hal kritik dan saran yang membangun, sehingga penulis dapat meningkatkan kualitas penulisan di masa yang akan datang.

Akhir kata semoga buku ini dapat bermanfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan.

Pekanbaru, Juli 2015

Penulis,

Dr. Leny Nofianti MS, SE. M.Si, Ak

TESTIMONI

Public Sector Governance merupakan sebuah konsep yang dapat ditransformasikan/diaplikasikan menjadi sebuah sistem, adalah identik dengan Good Corporate Governance atau yang sudah dikenal dengan istilah GCG. GCG dapat diinternalisasikan dalam proses bisnis, sebaliknya *Public Sector Governance* atau disebut juga *Good Government Governance* (GGG) memang ditujukan bagi institusi pemerintah semisal Pemerintah Daerah. Dengan demikian “*Public Sector Governance* pada pemerintah daerah” adalah sebuah judul yang tepat.

Ditengah semaraknya kebutuhan kiat-kiat strategis untuk bisa mendapatkan Laporan Keuangan Yang Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), maka buku ini dapat menjadi bacaan sekaligus pegangan dalam menjalankan roda pemerintahan di lingkungan Pemda guna menuju tercapainya laporan keuangan berkualitas atau WTP. Buku ini berisikan teori, konsep dan aplikasi GGG di lingkungan pemerintah daerah.

Leny Nofianti yang menyelesaikan program S3-nya dengan disertasi yang berjudul juga memiliki banyak pengalaman praktek dengan dunia pemerintahan melalui bidang pengabdian masyarakat. Semoga buku ini menjadi bacaan yang menarik dan memang diperlukan di lingkungan Pemerintah Daerah.

Selamat membaca, semoga bermanfaat

Surakarta, 18 Juli 2015
Dr. Djuminah, M.Si, Ak

SAMBUTAN REKTOR UIN SUSKA RIAU

Assalamu'alaikum Wr.Wb

Puji syukur mari kita persembahkan kehadiran Allah SWT, atas seizin-Nya telah terselesaikan sebuah buku yang berjudul ***“Public Sector Governance pada Pemerintah Daerah”*** yang berisi gambaran dan solusi pelaksanaan tata kelola pemerintahan yang baik di Pemerintah daerah.

Selanjutnya shalawat dan salam kita sampaikan kepada junjungan alam Nabi Besar Muhammad SAW yang telah berjasa memajukan peradaban hidup manusia dengan ucapan Allhumma shalli'ala Muhammad wa'ala ali Muhammad. Semoga kita umatnya mendapatkan syafa'at di Yaumil Akhir kelak.

Dalam buku ini terlihat gambaran pelaksanaan tata kelola pemerintahan daerah, dilihat dari pelaksanaan audit internal sektor publik, kompetensi aparatur pemerintah daerah dan profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah dalam mencapai tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Government Governance /GGG*)

Buku ini juga dapat menjadi bahan bacaan praktis sekaligus pegangan dalam menjalankan roda pemerintahan di lingkungan Pemda guna menuju tercapainya laporan keuangan berkualitas atau Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Saya mengucapkan apresiasi kepada penulis Dr. Leny Nofianti MS, SE. M.Si, Ak atas karyanya, dan ucapan terima kasih kepada LPPM UIN Suska Riau yang telah mengakomodir untuk menerbitkan buku ini. Akhirnya saya ucapkan selamat atas peluncuran buku ini, semoga bermanfaat bagi kita semua.

Terima kasih
Wabillahi tawfiq wal hidayah
Wassalamu'alaikum Wr. Wb

Pekanbaru, November 2015
Rektor UIN Suska Riau

Prof Dr H.M Nazir Karim MA

SAMBUTAN KEPALA LPPM UIN SUSKA RIAU

Assalamu'alaikum Wr.Wb

Pencapaian target opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas Laporan Keuangan Pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah adalah suatu keharusan. Untuk itu, diperlukan tata kelola keuangan yang baik, termasuk penyusunan laporan keuangan yang akurat, relevan, dan dapat dipertanggungjawabkan.

Jika pemerintah daerah sudah dapat menciptakan sistem tata kelola pemerintahan yang baik, maka akan memberikan pengaruh kepada pertumbuhan ekonomi nasional yang terus meningkat dan tingkat kesejahteraan masyarakat semakin membaik.

Agar pengelolaan keuangan daerah yang akuntabel dan terhindar dari penyimpangan, maka diperlukan adanya pemahaman mengenai tata kelola keuangan yang baik termasuk pemahaman peraturan perundang-undangan yang terkait keuangan daerah dan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku. Dengan begitu, predikat opini WTP dapat diperoleh.

Namun sampai saat ini masih banyak pemerintah daerah yang belum mempunyai pemahaman yang memadai tentang tata kelola keuangan yang baik, termasuk penyusunan LKPD yang berkualitas. Buku yang berjudul **“Public Sector Governance pada Pemerintah Daerah”** ini dapat menjadi pegangan dan bacaan praktis dalam menjalankan roda pemerintahan di lingkungan Pemda guna menuju tercapainya laporan keuangan berkualitas atau Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Saya menyambut baik penerbitan buku ini semoga buku ini dapat tersebar luas dan bermanfaat bagi orang banyak.

Terima kasih
Wabillahi taufiq wal hidayah
Wassalamu’alaikum Wr. Wb

Pekanbaru, November 2015
Kepala LPPM UIN Suska Riau

Drs. M. Husni Thamrin, M.Si

PUBLIC SECTOR GOVERNANCE
Pada Pemerintah Daerah

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Kata Pengantar | i |
| Daftar Isi | vii |
| Daftar Tabel | x |
| Daftar Gambar | xi |
| Bab I. Pendahuluan | 1 |
| 1.1. Latar Belakang..... | 1 |
| 1.2. Isu Lemahnya GGG dilihat dari Tingkat Korupsi di Indonesia..... | 2 |
| 1.3. Peran Audit Internal dan Keberadaan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) | 6 |
| 1.4. Lemahnya Akuntabilitas Publik..... | 13 |
| 1.5. Keberadaan Aparatur Pemerintah Daerah..... | 18 |
| Bab II. Konsep Sektor Publik | 19 |
| 2.1. Pengertian Sektor Publik | 19 |
| 2.2. Sifat dan Karakteristik Sektor Publik | 22 |
| 2.3. Perbedaan dan Persamaan Sektor Publik dan Sektor Komersial..... | 23 |
| 2.4. Laporan Keuangan Sektor Publik..... | 25 |
| Bab III. Konsep <i>Governance</i> | 32 |
| 3.1. Teori <i>Governance</i> | 32 |
| 3.2. Pengertian <i>Governance</i> | 34 |
| 3.3. Karakteristik <i>Good Governance</i> | 38 |

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Bab. IV. Konsep Audit Sektor Publik..... | 50 |
| 4.1. Jenis-jenis Audit Dalam Audit Sektor Publik | 50 |
| 4.2. Lingkup Internal Audit Sektor Publik | 61 |
| 4.3. Standar Pemeriksaan Audit Sektor Publik | 66 |
| 4.4. Keterkaitan Audit Sektor Publik dengan <i>Public Sector Governance</i> | 69 |
| Bab V. Konsep Dasar Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah..... | 72 |
| 5.1. Pengertian Kompetensi | 72 |
| 5.2. Dimensi Kompetensi | 73 |
| 5.3. Keterkaitan Kompetensi Aparatur Pemda dengan GGG..... | 78 |
| Bab VI. Konsep Dasar Profesionalisme Aparat Pengawasan Intern Pemerintah..... | 80 |
| 6.1. Auditor Intern Pemerintah | 80 |
| 6.2. Profesionalisme APIP | 86 |
| 6.3. Keterkaitan Profesionalisme Pengawas Intern dengan <i>Public Sector Governance</i> | 92 |
| Bab VII. Analisis Empirik Penerapan <i>Good Government Governance (GGG)</i> di Sektor Publik | 96 |
| 7.1. Analisis Empirik Penerapan <i>Public Sector Governance</i> di Sektor Publik | 96 |
| 7.2. Analisis Empirik Pelaksanaan Audit Sektor Publik, Kompetensi | |

| | | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-----|
| Aparatur Pemerintah Daerah Dan Profesionalisme APIP Terhadap Penerapan <i>Public Sector</i> <i>Governance</i> | | 105 |
| Daftar Pustaka | | 115 |
| Riwayat Hidup Penulis..... | | 141 |

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Tata pemerintahan yang baik perlu segera dilakukan agar segala permasalahan yang timbul dapat segera dipecahkan dan juga proses pemulihan ekonomi dapat dilaksanakan dengan baik dan lancar. Mewujudkan tata pemerintahan yang baik membutuhkan waktu yang tidak singkat dan juga upaya yang terus menerus. Disamping itu, perlu juga dibangun kesepakatan serta rasa optimis yang tinggi dari seluruh komponen bangsa yang melibatkan tiga pilar berbangsa dan bernegara yaitu para aparatur negara, pihak swasta dan masyarakat madani untuk menumbuhkembangkan rasa kebersamaan dalam rangka mencapai tata pemerintahan yang baik.

Ketetapan MPR-RI Nomor VI/2001 mengamanatkan agar Presiden membangun kultur birokrasi Indonesia yang transparan, akuntabel, bersih dan bertanggungjawab, serta dapat menjadi pelayan masyarakat, abdi negara, contoh dan teladan masyarakat. Oleh sebab itu pada pembukaan Rakornas-PAN 2005 di Istana Negara, 15 November 2005 Presiden SBY memberikan arahan, (1)laksanakan reformasi birokrasi; (2) tegakkan dan terapkan prinsip-

prinsip *good governance*; (3) tingkatkan kualitas pelayanan publik menuju pelayanan publik yang prima; dan (4) berantas korupsi sekarang juga mulai dari diri sendiri dan hindari perbuatan tindak pidana korupsi. (Rusliyanti dan Halim, 2007)

Menurut Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (2007), *Good Governance* adalah tata pemerintahan yang baik, bersih dan berwibawa. Terkait dengan itu, pemerintah yang bersih (*clean government*) dan bebas KKN. Reformasi Birokrasi merupakan perubahan signifikan elemen-elemen birokrasi, antara lain kelembagaan, sumber daya manusia aparatur, ketatalaksanaan, akuntabilitas aparatur, pengawasan, dan pelayanan publik.

Tantangan untuk merealisasikan tujuan di atas sangatlah berat, mengingat perilaku usaha dan pelayanan publik yang harus dilakukan pemerintah selama kurun waktu yang sangat panjang telah tercemar dengan berbagai bentuk tindakan, kegiatan, dan modus usaha yang tidak sehat yang bermuara pada praktek Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN).

1.2. Isu Lemahnya GGG dilihat dari Tingkat Korupsi di Indonesia

Hasil penelitian *Political and Economic Risk Consultancy (PERC)* dalam kurun waktu dari tahun 2008 sampai dengan tahun 2010, peringkat korupsi Indonesia meningkat dari skor 7,98 tahun 2008, skor 8,32 tahun

2009 dan naik menjadi skor 9,07 dari nilai 10 tahun 2010 dibanding dengan 16 negara Asia Pasifik lainnya. Posisi ke-3 di tahun 2008 dan posisi pertama pada tahun 2009 dan 2010. Selain itu, menurut penelitian tersebut masalah korupsi juga terkait erat dengan birokrasi. Hal ini berarti birokrasi Indonesia dinilai terburuk. Implementasi *good governance* masih perlu diusahakan, disebabkan oleh akuntabilitas yang belum berjalan sepenuhnya.

Transparency International Indonesia (TII) Tahun 2010 melakukan survei untuk mengetahui praktik korupsi di sektor publik. Hasil survei TII tersebut menempatkan Kota Pekanbaru pelayanannya terkorp di Indonesia, yaitu tingkat korupsi di Kota Pekanbaru dan Cirebon paling tinggi di antara 50 kota besar di Indonesia, sama-sama berada pada skor IPK sebesar 3,61. Dua kota tersebut dinilai masih banyak terdapat praktik-praktik korupsi dan ini membentuk persepsi pelaku bisnis. Rentang indeks antara 0 sampai dengan 10; 0 berarti dipersepsikan sangat korup, 10 sangat bersih. Daftar 50 Kota yang disurvei dan IPK Indonesia 2010 adalah sebagai berikut :

TABEL 1.1
INDEKS PERSEPSI KORUPSI TAHUN 2010
DI 50 KABUPATEN / KOTA DI INDONESIA

| No | Kabupaten/ Kota | IPK | No | Kabupaten/ Kota | IPK |
|----|-----------------|------|----|-----------------|------|
| 1 | Denpasar | 6.71 | 26 | Bandar Lampung | 4.93 |
| 2 | Tegal | 6.26 | 27 | Kupang | 4.89 |
| 3 | Surakarta | 6.00 | 28 | Serang | 4.87 |
| 4 | Yogyakarta | 5.81 | 29 | Samarinda | 4.85 |
| 5 | Manokwari | 5.81 | 30 | Batam | 4.73 |

| | | | | | |
|----|------------------|------|----|------------------|------|
| 6 | Gorontalo | 5.81 | 31 | Jember | 4.71 |
| 7 | Tasikmalaya | 5.68 | 32 | Palembang | 4.70 |
| 8 | Balikpapan | 5.58 | 33 | Banda Aceh | 4.61 |
| 9 | Kediri | 5.56 | 34 | Padang Sidempuan | 4.58 |
| 10 | Lhokseumawe | 5.55 | 35 | Tanjung Pinang | 4.55 |
| 11 | Sampit | 5.55 | 36 | Pontianak | 4.52 |
| 12 | Tenggarong | 5.41 | 37 | Mamuju | 4.45 |
| 13 | Mataram | 5.39 | 38 | Jakarta | 4.43 |
| 14 | Manado | 5.35 | 39 | Ternate | 4.42 |
| 15 | Ambon | 5.29 | 40 | Bengkulu | 4.41 |
| 16 | Banjarmasin | 5.20 | 41 | Jayapura | 4.33 |
| 17 | Kendari | 5.20 | 42 | Sorong | 4.26 |
| 18 | Sibolga | 5.15 | 43 | Pangkal Pinang | 4.19 |
| 19 | Palu | 5.10 | 44 | Medan | 4.17 |
| 20 | Padang | 5.07 | 45 | Malang | 4.15 |
| 21 | Purwokerto | 5.06 | 46 | Jambi | 4.13 |
| 22 | Bandung | 5.04 | 47 | Makasar | 3.97 |
| 23 | Palangkaraya | 5.03 | 48 | Surabaya | 3.94 |
| 24 | Pematang Siantar | 5.02 | 49 | Cirebon | 3.61 |
| 25 | Semarang | 5.00 | 50 | Pekanbaru | 3.61 |

Sumber : *Transparency International Indonesia (TII) (2010)*

Jika dilihat perbandingan Indeks Persepsi Korupsi (IPK) Kota Pekanbaru dari tahun 2004 sampai dengan tahun 2010 menunjukkan bahwa skor IPK Kota Pekanbaru semakin menurun dan peningkatan urutan sebagai kota terkorup, walaupun pada tahun 2006 terjadi kenaikan tetapi tidak signifikan. Seperti terlihat pada data di bawah ini:

TABEL 1.2
INDEKS PERSEPSI KORUPSI KOTA
PEKANBARU
TAHUN 2004-2010

| Tahun | Urutan | IPK |
|-------|-------------------|------|
| 2004 | 16 (dari 21 kota) | 4,37 |
| 2006 | 21 (dari 32 kota) | 4,43 |
| 2008 | 45 (dari 50 kota) | 3,55 |
| 2010 | 50 (dari 50 kota) | 3,61 |

Sumber : *Transparancy International Indonesia*

Indeks Persepsi Korupsi mencerminkan persepsi masyarakat, khususnya pebisnis tentang tingkat korupsi suatu negara yang dilihat dari bagaimana layanan publik yang mereka rasakan. Survei ini mencerminkan persepsi masyarakat (mayoritas pebisnis) suatu negara atau orang asing yang melakukan bisnis di negara tersebut terhadap tingkat korupsi suatu negara. Indeks ini bukanlah mencerminkan tingkat korupsi yang sebenarnya, tetapi tingkat korupsi yang dipersepsikan oleh para pelaku bisnis.

Salah satu cara pencegahan terjadinya praktek korupsi adalah pengembangan sistem akuntansi yang baik oleh pemerintah dan pengawasan terhadap kualitas informasi keuangan instansi pemerintah (SPKN, 2007). Di Indonesia, reformasi pengelolaan keuangan negara ditandai dengan pemberlakuan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mewajibkan instansi pemerintah pusat dan daerah

membuat laporan keuangan dalam setiap pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/D kepada DPR/D. Laporan keuangan yang dimaksud adalah Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan Atas Laporan Keuangan.

Pasal 23 UUD 1945 juga menetapkan bahwa pemerintah berkewajiban menyampaikan pertanggungjawaban keuangan negara segera setelah tahun anggaran berakhir, dan akan menjadi dasar pemeriksaan oleh BPK. Pasal tersebut menunjukkan bahwa ada kewajiban pemerintah untuk menyusun pertanggungjawaban keuangan negara. Pernyataan tersebut juga berlaku bagi pemerintah daerah (pemda). Pemda juga mempunyai kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keuangan daerah dengan membuat laporan keuangan daerah.

1.3. Peran Audit Internal dan Keberadaan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

Berkaitan dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, dalam pasal 9 ayat (1) UU Nomor 15 Tahun 2004 disebutkan bahwa dalam menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Seperti telah disebutkan di atas, peran dan fungsi audit internal termasuk unsur yang penting dalam sistem pengendalian organisasi yang memadai. Untuk dapat mendukung efektivitas

pelaksanaan audit oleh auditor eksternal sesuai amanat pasal 9 ayat (1) tersebut di atas maka peran dan fungsi audit internal perlu diperjelas dan dipertegas.

Meskipun sudah ada kewajiban APIP untuk melaksanakan reviu atas laporan keuangan sebelum disampaikan kepada BPK untuk diaudit, tetapi sampai saat ini, pelaksanaan reviu tersebut ternyata masih belum sepenuhnya dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah. Hal ini terbukti dari masih banyaknya laporan keuangan pemerintah baik di tingkat kementerian maupun di tingkat daerah yang masih mendapatkan opini *disclaimer* dari BPK (Wahyudi, 2010)

Menurut Budiono (2010) atas arahan Presiden RI pada Sidang Kabinet Paripurna tanggal 3 Juni 2010, meminta agar seluruh instansi pemerintah meningkatkan kualitas laporan pertanggungjawaban keuangan Pemerintah dan menugaskan Wakil Presiden RI untuk mengkoordinasikan upaya perbaikan tersebut. Untuk itu Wakil Presiden RI mengingatkan bahwa penerapan SPIP (Sistem Pengendalian Intern Pemerintah) wajib dilaksanakan oleh seluruh instansi pemerintah baik pusat dan daerah. Salah satu programnya adalah pengawasan intern akuntabilitas keuangan negara dan pembinaan penyelenggaraan SPIP. Selanjutnya Budiono (2010) juga meminta kepada APIP agar meningkatkan kerja samanya dengan seluruh jajaran instansi pemerintah (baik Pusat maupun Daerah) untuk menerapkan SPIP secara optimal sesuai dengan *time frame* yang ditetapkan serta merancang suatu *action plan* pembinaan SPIP salah

satunya dengan meningkatkan kompetensi dan profesionalisme APIP.

Mardiasmo (2010) mengatakan bahwa SPIP memiliki dua dasar utama berupa penguatan kualitas akuntabilitas keuangan negara dan tulang punggung reformasi birokrasi. Sehingga salah satu kunci keberhasilan dalam pengelolaan keuangan negara adalah reformasi birokrasi. Jadi, semua birokrat, baik di kementerian, lembaga, pemerintah pusat, dan Pemda atau singkatnya semua aparatur negara harus direformasi *mindset* dan kulturnya supaya kembali ke jati dirinya. Selanjutnya menurut Mardiasmo (2010) mengatakan bahwa APIP terutama BPKP sudah mulai melakukan reposisi dan revitalisasi yang menjadikan BPKP sebagai *assistant consulting*. Bukan *watchdog* yang mencari kesalahan, apalagi menjebak. BPKP lebih memberikan langkah pencegahan dan memberikan nasehat.

Pada tubuh pemda terdapat aparat pengawasan fungsional pemerintah kabupaten/kota yang membantu pimpinan daerah dalam melakukan pengawasan, apakah kegiatan yang dilakukan oleh aparatnya sesuai dengan visi, misi, tujuan, sasaran dan program yang telah ditentukan. Pristwanto dalam Konversi KASP di Semarang, 21 April 2001 menjelaskan bahwa:

“Guna mewujudkan program *good governance*, profesionalisme auditor merupakan tonggak utama dalam berkinerja. Bukti merupakan hal yang tidak dapat dipandang sebelah mata dan dianggap remeh dalam sebuah temuan pada setiap

pemeriksaan. Tuntutan auditor bukan lagi sebanyak-banyak temuan dan sebanyak-banyak kerugian yang harus dikembalikan ke kas negara, tetapi profesionalisme sangat diutamakan”.

Internal auditor dituntut secara profesional dalam berbagai hal yang berkaitan dengan upaya memperbaiki standar kualitas, perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan, serta tindak lanjut dan evaluasi hasil pemeriksaan. Oleh sebab itu sikap profesionalisme internal auditor sudah menjadi tuntutan jaman, sebab hanya yang bersikap dan berpandangan profesional yang akan memberikan kontribusi yang besar baik bagi organisasi maupun individu.

APIP berperan dalam mengawal penyelenggaraan SPIP dan pencapaian target-target pembangunan nasional. APIP, yang meliputi Inspektorat Jenderal/Inspektorat Utama/Inspektorat pada Kementerian Lembaga dan Inspektorat di daerah diharapkan dapat berperan sebagai *quality assurance* atas kegiatan pelaksanaan pembangunan, sehingga pimpinan Instansi Pemerintah akan memperoleh keyakinan yang memadai terhadap tercapainya tujuan pembangunan (Budiono, 2010).

Kemampuan dalam menemukan penyimpangan dan mengungkapkannya secara terbuka, perlu didukung dengan kemampuan mempertanggungjawabkan keakuratan dan kecermatan hasil pemeriksaan yang diungkapkan itu. Dalam hal ini, dukungan profesionalisme dan integritas auditor menjadi taruhan.

Salah satu wujud keberhasilan auditor profesional yang nantinya dapat segera dirasakan oleh publik/masyarakat, adalah terselenggaranya pemeriksaan sesuai dengan Standar Audit Pemerintahan, yang dalam pelaksanaannya menerapkan kode etik pemeriksaan, dan tersajinya hasil pemeriksaan yang profesional.

Ada beberapa hal yang mendasari kebutuhan akan penyiapan proses auditing di sektor pemerintahan (Bastian, 2011) :

- a. Kendali saat ini ada di tangan masyarakat. Masyarakat memiliki hak yang bebas untuk mengakses informasi mengenai pengelolaan sumber daya ekonomi publik.
- b. Kompleksitas laporan keuangan. Semakin kompleks laporan keuangan yang dihasilkan, tingkat kesalahan semakin tinggi pula.
- c. Pihak manajemen Pemda memiliki kecenderungan ingin sukses dan meminimalisir kesalahan pemerintahannya, sehingga perlu diversifikasi kebenarannya dari laporan keuangan yang disajikan.
- d. Kontrol dan kredibilitas. Audit akan menambah kontrol dan kredibilitas laporan keuangan.
- e. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan. Proses audit akan memberi nilai tambah bagi pemenuhan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan.
- f. Identifikasi terhadap kelemahan sistem. Walaupun pemda memiliki berbagai pengendalian internal untuk pengendalian organisasi, namun mereka juga perlu mengetahui adanya kelemahan dalam sistem mereka.

Jadi auditor dibutuhkan dalam *mereview* sistem tersebut.

Pengawasan fungsional dapat dilakukan melalui pemeriksaan, pengujian, penilaian dan pengusutan berbagai aspek penyelenggaraan pemerintahan. Untuk melaksanakan fungsi-fungsi tersebut aparat pengawasan fungsional dapat menggunakan berbagai tipe audit. Tipe audit sektor publik sesuai dengan perkembangan, tuntutan dan kebutuhannya, serta sifat, tujuan dan ruang lingkupnya dapat diklasifikasikan ke dalam tiga jenis yaitu audit keuangan, audit kinerja dan audit investigasi (Rosjidi, 2001:162)

Jenis audit sebagaimana diuraikan dalam Standar Audit Pemerintahan (SAP) adalah audit keuangan dan audit kinerja (audit ekonomi, efisiensi dan program). Tetapi karena merebaknya kasus korupsi, kolusi dan nepotisme di bidang pengelolaan keuangan negara makin terbuka dan belum tersentuh, maka Aparat pengawasan Fungsional Perintah dapat melakukan pengusutan dalam membuktikan dugaan penyimpangan, penyalahgunaan pengelolaan keuangan negara, yaitu dengan melakukan audit investigasi. Diharapkan dengan melaksanakan pengawasan fungsional yang baik, kualitas akuntabilitas kinerja pemerintah daerah akan lebih baik.

Pada kenyataan pelaksanaan audit sektor publik di lapangan terutama yang berkaitan dengan audit kinerja sebagaimana yang diungkapkan oleh Fauzi (2010) dalam majalah akuntan Indonesia, bahwa kondisi pelaksanaan

audit kinerja (operasional) sektor publik di Indonesia banyak dijumpai permasalahan, antara lain: 1). Kondisi *compliance* yang masih belum ideal, yang mana validitas data masih memiliki masalah dan korupsi masih menjadi isu pokok dalam mewujudkan *Good Government Governance*. 2) Orientasi audit selama ini yang dilakukan oleh auditor pemerintah pada temuan-temuan yang bersifat ‘kerugian negara’. 3) Sumber daya yang terbatas. 4) *Justifikasi Key Performance Indicator* (KPI), seringkali ketidakberhasilan pencapaian tujuan entitas disebabkan karena KPI yang digunakan bukan ukuran ideal, salah dan tidak valid.

Pada praktek pengawasan fungsional yang dilakukan oleh aparat pengawasan fungsional pemerintah, masih terdapat persoalan-persoalan dalam kaitan dengan efektivitas pengawasan, antara lain adalah pengawasan belum dilaksanakan secara profesional. Salah satu sebab adalah tidak adanya kekhususan secara profesi orang-orang yang ditempatkan dalam unit tersebut. Selain itu hasil pengawasan apakah telah memenuhi standar pengawasan? Standar Profesional yang bersifat pribadi dan kaitan dengan persyaratan auditor yang melaksanakan pemeriksaan pengelolaan keuangan dan kinerja operasional pemerintah daerah adalah berhubungan dengan persyaratan kemampuan/keahlian yang ditugasi melakukan audit, independensi dan penggunaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama (BPK RI;2004)

Saat ini, masyarakat memandang audit berdasarkan pendekatan hasil (*result*). Mereka beranggapan aparat pengawasan tidak mampu mengemban tugas dalam mengawasi pelaksanaan kegiatan pemerintahan dan pembangunan. Hal tersebut dikarenakan pengawasan yang dilakukan oleh BPK, BPKP, dan Bawasda, selama ini masih kurang efektif dan efisien. (Soelendro, 2000).

Citra aparat pengawasan dipertanyakan banyak kalangan, bahkan terjadi *expectation gap* atas kinerja aparat pengawasan. Berdasarkan penelitian BPKP, dari responden yang dipilih 90% menjawab dengan tegas bahwa korupsi berkurang, efisiensi dan pelayanan meningkat sebagai tolak ukur keberhasilan suatu aparat pengawasan intern. Angka tersebut jauh lebih tinggi daripada apresiasi mereka terhadap tolak ukur yang saat ini dipakai yaitu, jumlah laporan hasil pemeriksaan (LHP) 52,60%, ketepatan waktu penerbitan LHP 82,60%, jumlah temuan 41,10%, dan nilai temuan 36,60%. (Soelendro, 2000)

1.4. Lemahnya Akuntabilitas Publik

Penyajian laporan keuangan adalah salah satu bentuk pelaksanaan akuntabilitas pengelolaan keuangan publik. Tidak adanya laporan keuangan memperlihatkan lemahnya akuntabilitas. Tuntutan akuntabilitas di sektor publik terkait dengan perlu dilakukannya transparansi dan pemberi informasi kepada publik dalam rangka pemenuhan hak-hak publik.

Pada sektor publik, instansi pemda kabupaten/kota merupakan unsur pelaksana pemerintah Kabupaten/Kota yang dipimpin oleh seorang kepala yang berada di bawah dan bertanggungjawab kepada Bupati/Walikota melalui Sekretaris Daerah. Dinas Kabupaten/Kota merupakan instansi pemerintah yang menerima dan menggunakan anggaran untuk menjalankan tugas pokok dan fungsinya, oleh karena itu mempunyai kewajiban membuat akuntabilitas kinerja sebagai suatu perwujudan pertanggungjawaban atas penerimaan dan penggunaan Anggaran Belanja Pemerintah Daerah (APBD).

Sasaran akuntabilitas keuangan instansi Pemda sebagai sub sistem dari sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (instruksi Presiden Republik Indonesia No.7 Tahun 1999) adalah:

- a. menjadikan instansi pemerintah yang akuntabel sehingga dapat beroperasi secara efisien, efektif dan responsif terhadap aspirasi masyarakat dan lingkungannya
- b. terwujudnya transparansi instansi pemerintah
- c. terwujudnya partisipasi masyarakat dalam pelaksanaan pembangunan nasional
- d. terpeliharanya kepercayaan masyarakat kepada pemerintah

Dengan tercapainya sasaran tersebut terwujudlah *good governance*, tetapi kondisi ini sangat kontradiktif

dengan kenyataan yang ada. Hal ini dibuktikan dengan berbagai hasil penelitian yang menggambarkan bahwa akuntabilitas instansi pemerintah belum berjalan sepenuhnya.

Kebutuhan akan akuntabilitas (Shoulders dan Freeman, 2003) terjadi antara (1) *State and Local Government (SLG) and their constituencies*, (2) *SLG and other Government*, (3) *the SLG, own legislative and executive bodies*. Dalam hal ini masyarakat/konstituen dianalogikan sebagai “*principal*” yang memberi mandat kepada “*agent*” yaitu pemerintah daerah untuk menjalankan kebijakan-kebijakannya. Kepala daerah yang terpilih melalui mekanisme politik diberi kekuasaan untuk mengambil kebijakan-kebijakan pemerintah daerah atas nama masyarakat.

Akuntabilitas pemerintah daerah terhadap pemerintah yang lebih tinggi timbul karena pemerintahan yang lebih tinggi, sering memiliki otoritas untuk mengawasi terhadap pemerintahan yang lebih rendah. Hal ini berkaitan dengan pemerintah yang lebih tinggi kepada pemerintah daerah. Di Indonesia, pemerintah pusat mengalokasikan dana yang berasal dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dalam rangka penyelenggaraan desentralisasi pemerintahan, yaitu Dana Perimbangan yang terdiri dari bagian daerah dari penerimaan Pajak dan Sumber Daya Alam, Dana Alokasi Umum (DAU) dan Dana Alokasi Khusus (DAK). Laporan pertanggungjawaban terhadap pengelolaan dana perimbangan dilaporkan kepada pemerintah pusat.

Akuntabilitas kinerja pemerintah daerah dilakukan secara berjenjang, yang diawali dari akuntabilitas setiap instansi Pemda termasuk di dalamnya instansi pemerintah dinas kabupaten/kota kepada Pemda. Selanjutnya Pemda membuat akuntabilitas untuk DPRD dan Pemerintah Pusat. Pada Pemda Kabupaten/Kota di Propinsi Riau, setiap Dinas Kabupaten/kota sebagai unsur pelaksana Pemda dan sekaligus sebagai penerima dan pengguna anggaran membuat akuntabilitas keuangan dan kinerja sebagai perwujudan pertanggungjawaban pengguna anggaran. Masalahnya apakah akuntabilitas yang dibuat oleh instansi Pemda dalam hal ini dinas kabupaten/kota telah berjalan sepenuhnya sesuai dengan yang diharapkan, yaitu akuntabilitas keuangan yang kredibel.

Akuntabilitas keuangan yang kredibel memuat informasi yang akurat/handal dan valid yang menggambarkan kinerja instansi pemerintah, sekaligus sebagai perwujudan pertanggungjawaban pengelolaan dan pengendalian sumber daya yang digunakan untuk pelaksanaan kegiatan pada instansi pemerintah yang bersangkutan. Untuk menghasilkan akuntabilitas instansi yang kredibel perlu didukung oleh aparatur pemerintah yang kompeten, unsur pengawasan dan pelaksanaan audit yang profesional. Hal ini diperlukan agar akuntabilitas instansi berisi informasi yang tidak mengandung kesalahan yang material dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Berkaitan dengan akuntabilitas pemerintah selama periode tahun 2004 sampai dengan 2007 opini pemeriksaan BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah merosot dari tahun ke tahun, sebaliknya persentase Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang mendapatkan opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) dan Tidak Wajar (TW) justru meningkat dengan cepat. Rekapitulasi opininya dapat dilihat di tabel di bawah ini.

Tabel.1.3
Rekapitulasi Opini atas LKKL dan LKPD Tahun
2007

| Pemerintahan | Opini | | | | | | | | Jumlah |
|--------------|--------|-----|--------|-----|--------|-----|--------|-----|--------|
| | WTP | | WDP | | TMP | | TW | | |
| | Jumlah | % | Jumlah | % | Jumlah | % | Jumlah | % | |
| Pusat | 19 | 22% | 31 | 35% | 37 | 42% | 1 | 1% | 88 |
| Provinsi | 1 | 4% | 17 | 74% | 3 | 13% | 2 | 9% | 23 |
| Kabupaten | 0 | 0% | 119 | 60% | 39 | 20% | 39 | 20% | 197 |
| Kota | 2 | 4% | 37 | 67% | 6 | 11% | 10 | 18% | 55 |
| Jumlah | 22 | 6% | 204 | 56% | 85 | 23% | 52 | 14% | 363 |

Sumber: Herman Widyananda, anggota BPK RI, 2009

Keterangan:

WTP = Wajar Tanpa Pengecualian

WDP = Wajar Dengan Pengecualian

TMP = Tidak Memberikan pendapat

TW = Tidak Wajar

LKKL= laporan Keuangan Kementrian Negara/Lembaga

LKPD= Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

1.5. Keberadaan Aparatur Pemerintah Daerah

Reformasi yang berlangsung telah memberikan warna dan pengaruh pada administrasi publik, yaitu untuk menempatkan kembali fungsi aparatur pemerintahan selaku pelayan publik. Untuk mencapai tujuan pemerintahan dan pembangunan harus dibarengi dengan peningkatan kinerja pengelolaan pelayanan publik. Masalah yang dihadapi pemerintah saat ini adalah keterbatasan aparatur Pemda yang berkualitas, ini menjadi suatu fenomena yang sekaligus menjadi masalah utama yang dihadapi dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah di Indonesia (Enceng, dkk ; 2008)

Di Indonesia masih terdapat gap yang curam antara pendekatan dan aplikasi pengukuran kinerja khususnya di pemerintah daerah. Oleh karena itu, investigasi atas audit kinerja, kompetensi sumber daya di pemerintah daerah dan pengawasan intern yang ada sekarang sangat bermanfaat agar dapat mengarahkan reformasi di bidang manajemen keuangan daerah ini dengan benar, sehingga tercipta tata kelola pemerintah serta akuntabilitas kinerja lebih baik.

BAB II

KONSEP SEKTOR PUBLIK

2.1. Pengertian Sektor Publik

Perkataan "public sektor" pertama kali digunakan pada tahun 1952 (Oxford English Dictionary, 2nd ed, 1989 p.779). Ekonomis Suranyi-Unger, dalam Rowan Jones and Maurice Pendlebury (1996, p.2) menulis:

....."comparisons of economic system and synthesized them into three group: countries like the US that emphasized economic freedom; countries like the Soviet Union that had adopted central planning; and countries like UK and France that had traditionally emphasized 'Western economic freedom' but in the previous two decades had shifted to a compromise between 'freedom and planning': Concerning the public sector of economy, compromising countries definitely differ from the countries of central planning. The public sector of the former countries is not only much smaller but also qualitatively different. Most of these countries employ governmental economic planning for the purpose of aiding and encouraging their remaining private sectors' (Suranyi-Unger, 1952, pp.59-60)"

Inti dari pengertian sektor publik tersebut dipengaruhi secara signifikan oleh manajemen makro ekonomi dari ekonom Western.

Secara sederhana, sektor publik (*public sector*) dapat diartikan sebagai sektor pelayanan yang menyediakan barang/jasa bagi masyarakat umum dengan sumber dana yang berasal dari pajak dan penerimaan negara lainnya, kegiatannya banyak diatur dengan ketentuan atau peraturan.

Broadbent dan Guthrie (1992) mengidentifikasi sektor publik dari segi kegiatan dan segi kepemilikan. Dari segi kegiatan, sektor publik adalah seluruh kegiatan yang dibiayai oleh pemerintah, baik dari hasil pungutan pajak maupun penerimaan negara lain-lain, termasuk yang bersumber dari hutang. Jenis kegiatan yang dilakukan adalah penyediaan pelayanan yang bersifat monopolistik, yang dipandang sebagai bagian dari kebutuhan masyarakat. Dilihat dari segi kepemilikan, sektor publik adalah segala sesuatu yang dimiliki oleh umum atau masyarakat, bukan oleh pemegang saham atau sekelompok orang. Pengertian sektor publik adalah merupakan suatu manajemen keuangan yang sumbernya berasal dari publik sehingga menimbulkan konsekuensi untuk dipertanggungjawabkan kepada publik, akibatnya pengelolaannya memerlukan keterbukaan dan akuntabilitas terhadap publik.

Defenisi sektor publik masih sangat beragam karena dipengaruhi oleh sistem pemerintahan, situasi politik, dan cara pengelolaan pada sektor publik.

Perkembangan penerapan *Governance* di Indonesia dalam dekade pertama ini, ditandai dengan berbagai perubahan yang cukup signifikan sebagai “daya ungkit” (*leverage*) dalam upaya implementasi *Governance* secara substantif. Disamping berbagai peraturan yang mewajibkan perusahaan untuk mengadopsi praktik *Corporate Governance* (CG) (seperti untuk BUMN, perusahaan yang Go-publik, institusi perbankan), maka telah dilakukan perbaikan terhadap lembaga KNKCG. Lembaga yang awalnya menggunakan nama Komite Nasional Kebijakan Corporate Governance (KNKCG) selanjutnya berubah menjadi Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG). Perubahan nama lembaga juga ini juga diikuti dengan perubahan paradigma pendekatan implementasi governance secara sistematis. Hal ini terbukti dengan memperhatikan governance untuk sektor publik (*Public Sector Governance*), karena secara sistem keberadaan institusi publik berhubungan dengan institusi privat seperti perusahaan atau corporate.

Pemerintah memperluas cakupan kerja KNKG dengan memasukkan masalah *public governance* sehingga diharapkan tercipta keterkaitan dan sinergi dalam penguatan governance di kedua sektor tersebut. Perluasan cakupan dimaksud tertuang dalam Keputusan Menko Bidang Perekonomian RI No.: KEP-

49/M.EKON/11/TAHUN 2004 tentang Komite nasional Kebijakan Governance (KNKG). Terakhir diperbaharui dengan keputusan Menko Bidang perekonomian RI No: KEP-14/M.EKON/03/TAHUN 2008 tentang Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG).

2.2. Sifat Dan Karakteristik Sektor Publik

Akuntansi sektor publik diarahkan untuk mencapai hasil tertentu, yang harus memiliki manfaat bagi publik. Dalam beberapa hal akuntansi sektor publik berbeda dengan sektor swasta/komersial, disebabkan karena adanya perbedaan lingkungan yang mempengaruhi. Sifat dan karakteristik organisasi sektor publik terutama adalah tujuan, sifat dan sumber dananya. Sifat organisasi sektor publik adalah organisasi nonlaba, tidak mencari laba. Tujuannya adalah untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat, dan memberikan atau meningkatkan kesejahteraannya. Pemberi dana tidak berkehendak untuk minta pengembalian, bunga, ataupun memiliki organisasi.

Organisasi sektor publik bergerak dalam lingkungan yang sangat kompleks. Komponen lingkungan yang mempengaruhi sektor publik meliputi faktor ekonomi, politik, kultur, dan demografi, seperti:

- a. Faktor ekonomi:
 - Pertumbuhan ekonomi
 - Tingkat inflasi
 - Pendapatan per kapita (GNP),
 - Struktur produksi
 - Tenaga kerja
 - Arus modal

- Cadangan devisa
- Teknologi,dsb
- b. Faktor politik:
 - Hubungan masyarakat-negara
 - Legimitasi pemerintah
 - Ideologi negara
 - Kelembagaan,dsb
- c. Faktor kultural:
 - Agama, suku, ras, budaya, bahasa
 - Historis
 - Sosiologi masyarakat
 - Pendidikan
- d. Demografi
 - Pertumbuhan penduduk
 - Usia penduduk
 - Migrasi
 - Tingkat kesehatan

2.3. Perbedaan Dan Persamaan Sektor Publik Dan Sektor Komersial

Perbedaan dan karakteristik sektor publik dengan sektor komersial dapat dilihat dengan membandingkan beberapa hal, dapat dilihat dalam tabel berikut:

Tabel. 2.1
Perbedaan Sektor Publik-pemerintahan dengan Sektor Komersial

| Perbedaan | Sektor Publik/Pemerintahan | Sektor Swasta/Komersial |
|------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tujuan organisasi | <i>Nonprofit motif</i> | <i>Profit motif</i> |
| Sumber pendanaan | Pajak, retribusi, utang, obligasi pemerintah, laba BUMN/BUMD, penjualan aset Negara, sumbangan, hibah. | Pembiayaan internal: modal sendiri, laba ditahan, penjualan aktiva. Pembiayaan eksternal: utang bank, obligasi, penerbitan saham. |
| Pertanggungjawaban | Pertanggungjawaban kepada publik/masyarakat dan perlemen (DPR/DPRD) | Pertanggungjawaban kepada pemegang saham dan kreditor |
| Struktur organisasi | Birokratis, kaku, dan hirarkis | Fleksibel: datar, piramid, lintas fungsional, dsb |
| Karakteristik anggaran | Terbuka untuk publik | Tertutup untuk publik |
| Sistem akuntansi | Basis kas | Basis akrual |

Sumber: Mardiasmo, 2002

Persamaan Sektor Publik dan Sektor Komersial antara lain:

1. Keduanya merupakan bagian yang integral dari sistem ekonomi Negara, dan sumber daya yang sama untuk mencapai tujuan organisasi.
2. Keduanya menghadapi masalah yang sama, yaitu kelangkaan sumber daya (*scarcity of resources*),

sehingga harus menggunakannya secara ekonomis, efisien dan efektif.

3. Pengendalian manajemen yang sama, perencanaan, pengendalian pertanggungjawaban.
4. Menghasilkan produk yang sama, transportasi, pendidikan, kesehatan dan jenis pelayanan lainnya.
5. Keduanya terikat pada ketentuan perundang-undangan dan hukum yang disyaratkan.

2.4. Laporan Keuangan Sektor Publik

Laporan keuangan sektor publik merupakan representasi posisi keuangan dari transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas Sektor Publik. Tujuan umum pelaporan keuangan adalah untuk memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja, dan arus kas dari suatu entitas yang berguna bagi sejumlah besar pemakai (*wide range users*) dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya yang dipakai oleh suatu entitas dalam aktivitasnya untuk mencapai tujuan.

Secara spesifik, tujuan khusus pelaporan keuangan sektor publik adalah menyediakan informasi yang relevan dalam pengambilan keputusan, dan menunjukkan akuntabilitas entitas atas sumber daya yang dipercayakan, dengan cara:

- a. Menyediakan informasi mengenai sumber-sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya keuangan atau finansial;

- b. Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;
- c. Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas dalam pendanaan aktivitasnya dan memenuhi kewajiban Berta komitmennya; ,
- d. Menyediakan informasi mengenai kondisi finansial suatu entitas dan perubahan di dalamnya; dan
- e. Menyediakan informasi agregat yang berguna untuk mengevaluasi kinerja entitas dalam hal biaya jasa, efisiensi, dan pencapaian tujuan.

Komponen-komponen Laporan Keuangan Sektor Publik yang lengkap meliputi:

- a. Laporan Posisi Keuangan;
- b. Laporan Kinerja Keuangan;
- c. Laporan Perubahan dalam Aktiva/Ekuitas Neto;
- d. Laporan Arus Kas;
- e. Kebijakan Akuntansi dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Komponen-komponen laporan keuangan di atas dijadikan sebagai pedoman dalam pembuatan laporan keuangan sektor publik.

a. Laporan Posisi Keuangan (Neraca)

Laporan posisi keuangan, atau disebut juga dengan neraca ataupun laporan aktiva dan kewajiban, adalah laporan keuangan yang menyajikan posisi aktiva, hutang, dan modal pemilik pada satu saat tertentu. Secara minimum, laporan posisi keuangan harus memasukkan

pos-pos yang menyajikan jumlah berikut:

- a. Properti, pabrik dan peralatan;
- b. Aktiva-aktiva tidak berujud;
- c. Aktiva-aktiva finansial. (selain butir (d), (f) dan (h));
- d. Investasi yang diperlakukan dengan metode ekuitas;
- e. Persediaan;
- f. Pemulihan transaksi non-pertukaran, termasuk pajak & transfer;
- g. Piutang dari transaksi pertukaran;
- h. Kas dan setara kas;
- i. Hutang pajak dan tranfer;
- j. Hutang karena transaksi pertukaran;
- k. Cadangan (*provision*);
- l. Kewajiban tidak lancar;
- m. Partisipasi minoritas; dan
- n. Aktiva/ekuitas neto.

b. Laporan Kinerja Keuangan (Laporan Surplus-Defisit)

Laporan kinerja keuangan atau disebut juga dengan Laporan Pendapatan dan Biaya, Laporan Surplus-Rugi, Laporan Operasi, Laporan Surplus-Defisit, atau Laporan *Profit* dan *Loss* adalah laporan keuangan yang menyajikan penclapatan dan biaya selama satu periode tertentu.

Laporan kinerja keuangan minimal harus mencakup pos-pos lini berikut:

- a. Pendapatan dari aktivitas operasi;
- b. Surplus atau defisit dari aktivitas operasi;
- c. Biaya keuangan (biaya pinjaman);
- d. Surplus atau defisit neto saham dari asosiasi dan joint venture yang menggunakan metode ekuitas;
- e. Surplus atau defisit dari aktivitas biasa;

- f. Pos-pos luar biasa;
- g. Saham partisipasi minoritas dari surplus atau defisit neto; dan
- h. Surplus atau defisit neto untuk suatu periode.

c. Laporan Perubahan dalam Aktiva/Ekuitas Neto

Laporan perubahan dalam aktiva/ekuitas neto dari suatu entitas di antara dua tanggal pelaporan menggambarkan peningkatan atau penurunan kekayaan, berclasarkan prinsip pengukuran tertentu yang diadopsi dan harus diungkapkan dalam laporan keuangan. Perubahan keseluruhan dalam aktiva/ekuitas neto menyajikan total surplus/defisit neto untuk suatu periode; pendapatan dan biaya lainnya yang diakui secara langsung sebagai perubahan dalam, aktiva/ekuitas neto; dan, setiap kontribusi oleh, dan distribusi kepada, pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik.

Laporan perubahan dalam aktiva/ekuitas neto ini paling ticalak meliputi:

- a. Kontribusi oleh pemilik dan distribusi kepada pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik;
- b. Saldo untuk surplus dan defisit akumulasian pada awal periode dan pada tanggal pelaporan, dan pergerakan selama periode.
- c. Pengungkapan komponen aktiva/ekuitas neto secara terpisah, dan rekonsiliasi antara nilai tercatat dari setiap komponen aktiva/ekuitas neto pada awal dan akhir periode yang mengungkapkan setiap perubahan.

d. Laporan Arus Kas

Laporan arus kas menyajikan informasi tentang penerimaan dan pengeluaran kas salah satu periode

tertentu. Penerimaan dan pengeluaran kas diklasifikasikan menurut kegiatan operasi, kegiatan pendanaan, dan kegiatan investasi. Informasi arus kas bermanfaat bagi pemakai laporan keuangan karena menyediakan dasar taksiran kemampuan entitas untuk menghasilkan kas dan setara kas, dan kebutuhan entitas untuk menggunakan arus kas tersebut.

e. Kebijakan Akuntansi dan Catatan Atas Laporan Keuangan

Catatan atas laporan keuangan dari entitas harus:

- a. Menyajikan informasi mengenai dasar penyusunan laporan keuangan, dan kebijakan akuntansi spesifik yang dipilih serta diterapkan terhadap transaksi-transaksi dan peristiwa-peristiwa penting lainnya;
- b. Mengungkapkan informasi yang diwajibkan oleh Standar Akuntansi Keuangan Sektor Publik, yang tidak disajikan dalam laporan posisi keuangan, laporan kinerja keuangan, laporan arus kas, dan laporan perubahan aktiva/ekuitas neto; dan
- c. Menyediakan informasi yang tidak disajikan pada laporan keuangan, namun persyaratan penyajian wajar tetap diterapkan

Kebijakan akuntansi yang dapat dipertimbangkan oleh suatu entitas untuk disajikan meliputi, namun tidak terbatas pada hal-hal sebagai berikut:

- a. Pengakuan pendapatan.
- b. Prinsip-prinsip konsolidasi, termasuk entitas kendalian.
- c. Investasi-investasi.
- d. Pengakuan depresiasi/amortisasi aktiva berwujud dan tidak berwujud.
- e. Kapitalisasi biaya dan pengeluaran lain.

- f. Persediaan yang dimiliki untuk dijual.
- g. Aktiva bersyarat lain.
- h. Kontrak-kontrak konstruksi.
- i. Investasi properti.
- j. Instrumen finansial dan investasi.
- k. Sewa guna usaha/lease.
- l. Biaya penelitian dan pengembangan.
- m. Persediaan untuk dikonsumsi.
- n. Penyisihan (provision).
- o. Biaya manfaat pensiun.
- p. Penjabaran mata uang asing dan finclung nilai (hedging).
- q. Definisi segmen-segmen dan dasar alokasi biaya antarsegmen
- r. Akuntansi inflasi
- s. Hibah pemerintah.

Analisis laporan keuangan dapat ditinjau dari ragam pelaporan yang ads yaitu:

- a. Laporan kinerja keuangan (neraca).
- b. Likuiditas pemerintahan.
- c. Komposisi investasi.
- d. Kekayaan pemerintah.
- e. Komposisi kewajiban.
- f. Revaluasi cadangan.
- g. Komposisi hutang pensiun.
- h. Laporan kinerja keuangan (surplus/defisit).
- i. Efektivitas penarikan pajak.
- j. Tingkat pelanggaran peraturan keuangan.
- k. Komposisi pendapatan.
- l. Komposisi pengeluaran.
- m. Beban bunga pinjaman.
- n. Rugi surplus translasi mata uang.
- o. Laporan arus kas.

- p. Komposisi arus kas.
- q. Tingkat penarikan pajak baik individual, organisasi maupun produk.
- r. Komposisi pajak tidak langsung.
- s. Komposisi likuiditas pendapatan lain-lain.
- t. Komposisi pengeluaran kas.
- u. Komposisi pengeluaran investasi.
- v. Komposisi pencairan investasi.
- w. Komposisi likuiditas pertukaran mata uang.

Selain menganalisis laporan keuangan, pengukuran kinerja perekonomian dapat dilakukan melalui beberapa indikator, yaitu:

- a. *Indikator Pertumbuhan Ekonomi*
 - 1. Pendapatan nasional bruto per kapita.
 - 2. Tingkat konsumsi per kapita.
 - 3. Volume ekspor.
 - 4. Harga-harga (tingkat inflasi).
- b. *Indikator Struktural*
 - 1. Persentase tabungan domestik bruto terhadap pendapatan nasional bruto.
 - 2. Persentase investasi domestik bruto terhadap PNB.
 - 3. Persentase barang-barang primer terhadap total ekspor.
 - 4. Konsumsi energi per kapita.
- c. *Indikator Sosial*
 - 1. Tingkat kematian.
 - 2. Tingkat kematian bayi.
 - 3. Konsumsi kalori per kapita.
 - 4. Tingkat pendidikan dasar.
 - 5. Tingkat pendidikan menengah.

BAB III

KONSEP GOVERNANCE

3.1. Teori *Governance*

Teori *Governance* dikemukakan oleh Stoker (1998) dalam *International Social Science Journal* dengan judul “*Governance as Theory: Five Propositions.*”. Stoker (1998) mengemukakan bahwa :

Governance refers to the development of governing styles in which boundaries between and within public and private sectors have become blurred. The essence of governance is its focus on mechanisms that do not rest on recourse to the authority and sanctions of government...,Governance for (some) is about the potential for contracting, franchising and new forms of regulation. In short, it is about what (some) refer to as the new public management. However, governance, ...is more than a new set of managerial tools. It is also about more than achieving greater efficiency in the production of public services (1998, p. 17-18).

Menurut Stoker (1998) *governance* merupakan perkembangan dari gaya pemerintahan, yang mana batas antara sektor publik dan sektor swasta sudah kabur. Esensi *governance* difokuskan pada mekanisme yang tidak bergantung pada penggunaan otoritas dan sanksi dari pemerintah, *governance* merupakan bentuk baru dari

peraturan menuju *New Public Management* (NPM). *Governance* merupakan lebih dari satu set alat manajemen untuk mencapai pelayanan publik yang lebih baik.

Hal ini sejalan dengan pendapat Peters dan Pierre (1998) yang mengatakan bahwa *governance* adalah proses, sementara *New Public Management* (NPM) adalah hasil. Stoker (1998) mengemukakan lima proposisi untuk merumuskan pemahaman tentang isu-isu kritis bahwa teori pemerintahan akan membantu menjawab masalah krusial, yaitu:

1. *Governance refers to institutions and actors from within and beyond government. (But there is a divorce between the complex reality of decision-making associated with governance and the normative codes used to explain and justify government).*
2. *Governance identifies the blurring of boundaries and responsibilities for tackling social and economic issues. This shift in responsibility goes beyond the public-private dimension to include notions of communitarianism and social capital. (However, blurring of responsibilities can lead to blame avoidance or scapegoating).*
3. *Governance identifies the power dependence involved in the relationships between institutions involved in collective action.*
4. *Governance is about autonomous self-governing networks of actors. (The emergence of self-governing networks raises difficulties over accountability).*

5. *Governance recognizes the capacity to get things done which does not rest on the power of government to command or use its authority. (But even so, government failures may occur.)*

Dilema pemerintahan dalam konteks ini adalah bahwa ada masalah besar dengan resiko yang sangat nyata atas kegagalan kepemimpinan, perbedaan antara mitra kunci dalam jadwal dan prioritas tujuan dan konflik sosial, yang dapat menyebabkan kegagalan pemerintahan. Hal ini menunjukkan bahwa tantangan dalam desain institusi publik dapat diatasi sebagian oleh ketokohan, kepekaan terhadap kompleksitas, motivasi, keragaman dan keikutsertaan masyarakat (Stoker, 1998). Peters dan Pierre (1998) mengemukakan bahwa *governance* adalah menjaga sumber daya sektor publik di bawah kontrol politik dan mengembangkan strategi untuk mempertahankan kapasitas pemerintah.

3.2. Pengertian *Governance*

Good governance merupakan *issue* yang paling mengemuka dalam pengelolaan administrasi publik dewasa ini (LAN,2000:5). *Governance* dapat diartikan sebagai cara mengelola urusan-urusan publik. Lebih lanjut, menurut Rosenbloom, David H *et al.* (2005:517): *“Poor performance is a potential problem, but three other types of violation of public administrator’s public have been of greater concern in etics and accountability.*

These are misconception of the public interest, corruption, and subversion”.

Dari ungkapan di atas, dapat dipahami bahwa pemerintahan yang baik dan rendahnya kinerja pemerintah merupakan tuntutan keadaan sejalan dengan berbagai krisis yang dialami, mulai dari krisis moneter, krisis ekonomi, sampai dengan krisis multi dimensi yang melanda negara kita pada tahun 1997/1998 yang lalu, yang dampaknya masih kita rasakan sampai hari ini, telah mendorong semangat pemerintah selaku penyelenggara negara untuk mengatasinya setahap demi setahap agar dampak negatif yang berkepanjangan dapat diatasi.

Asian Development Bank (ADB) (1995) mendefinisikan *Governance* (pemerintahan) sebagai penyelenggaraan pemerintahan dengan mengartikulasikan akuntabilitas, partisipasi, transparansi dan prediksibilitas dapat diperkirakan dengan jelas.

World Bank (1997), mendefinisikan *governance* sebagai “*the way state power is used in managing economic and social resources for development of society*”

United Nation Development Program (UNDP) (1997) mendefinisikan *Governance* (pemerintahan) sebagai “*the exercise of political, economic and administrative authority to manage a nation’s affair at all levels*”.

World Bank lebih menekankan pada cara pemerintah mengelola sumber daya sosial dan ekonomi untuk kepentingan pembangunan masyarakat, sedangkan UNDP lebih menekankan aspek politik, ekonomi dan administratif dalam pengelolaan keuangan negara.

Governance mencakup seluruh mekanisme, proses dan lembaga-lembaga dimana warga dan kelompok-kelompok masyarakat mengutarakan kepentingan mereka, menggunakan hak hukum, memenuhi kewajiban dan menjembatani perbedaan-perbedaan diantara mereka.

Berdasarkan definisi *governance* menurut UNDP, dapat diketahui bahwa *governance* memiliki tiga kaki (*tree legs*), yaitu *politic*, *economic*, dan *administrative*. *Political governance* mengacu pada proses-proses pembuatan keputusan kebijakan (*policy/strategy formulation*), luasnya kewenangan dan legitimasi yang didapat dari proses politik yang demokratis. *Economic governance* mengacu pada proses pembuatan keputusan di bidang ekonomi yang berimplikasi pada masalah pemertaan, penurunan kemiskinan dan peningkatan kualitas hidup. *Administrative governance* mengacu pada system implementasi kebijakan. Pelayanan publik yang efisien dan akuntabel oleh birokrasi yang kompeten untuk mendesain dan mengimplementasikan program, serta pengelolaan kepentingan publik.

Berdasarkan beberapa definisi mengenai *governance* dapat diketahui bahwa institusi dari

governance meliputi tiga domain/sektor yang saling bersinergi meliputi *state* (negara atau pemerintah), *private sektor* (sektor swasta atau dunia usaha) dan *civil society* (masyarakat sipil) dan menjalankan fungsinya masing-masing.

Institusi pemerintah/negara bertugas menciptakan lingkungan politik dan hukum yang kondusif. Sektor swasta menyediakan lapangan kerja dan penghasilan, sedangkan masyarakat sipil berperan positif dalam interaksi sosial, ekonomi dan politik termasuk mengajak/memotivasi kelompok-kelompok dalam masyarakat untuk berpartisipasi dalam aktivitas ekonomi, sosial, dan politik.

Good governance sering diartikan sebagai pemerintahan yang baik. *Good* dalam *governance* mengandung dua pengertian (BPKP, 2002:6) yaitu: (1) nilai-nilai yang menjunjung tinggi keinginan/kehendak rakyat, dan nilai-nilai yang dapat meningkatkan kemampuan rakyat dalam mencapai tujuan nasional untuk kemandirian, pembangunan berkelanjutan dan keadilan sosial; (2) aspek-aspek fungsional dari pemerintahan yang efisien dan efektif dalam pelaksanaan tugasnya untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut.

Soepomo (2000:143) menjelaskan istilah *good governance* adalah pemerintahan yang baik dalam melaksanakan tugas-tugas yang diembannya dan berakuntabel dengan terhadap publik secara profesional,

transparan, bertanggung jawab dan adil. Selanjutnya dijelaskan untuk mewujudkannya jalan yang ditempuh adalah memberantas KKN dan memperbaiki kinerja pemerintah.

3.3. Karakteristik *Good Governance*

Kunci utama memahami *good governance* adalah pemahaman atas prinsip-prinsip di dalamnya. Bertolak dari prinsip-prinsip ini akan didapatkan tolak ukur kinerja suatu pemerintahan. Baik-buruknya pemerintahan bisa dinilai bila ia telah bersinggungan dengan semua unsur prinsip-prinsip *good governance*. Menurut UNDP (LAN & BKP, 2000), prinsip-prinsip *good governance* adalah :

1. *Participation*
2. *Rule of law*
3. *Transparency*
4. *Responsiveness*
5. *Consensus orientation*
6. *Equity*
7. *Effectiveness and efficiency*
8. *Accountability*
9. *Strategi vision*

Kesembilan karakteristik tersebut di atas saling memperkuat dan tidak dapat berdiri sendiri. Penyelenggaraan pemerintahan negara yang solid dan bertanggung-jawab, serta efisien dan efektif dengan menjaga kesinergisan interaksi yang konstruktif diantara

domain-domain negara, sektor swasta dan masyarakat (*society*).

Menurut UNIFEM (2005) karakteristik *good governance* adalah *participation, accountability and transparency*. ADB menjelaskan bahwa *good corporate governance* mengandung empat nilai utama yaitu, *accountability, transparency, predictability dan partisipation*. Menurut Mardiasmo (2002:25) dari kriteria *good governance* di atas yang dapat diperankan oleh akuntansi sektor publik adalah transparansi, akuntabilitas dan *value for money (economy, efficiency dan effectiveness)*.

Menurut OECD kriteria *good governance* terdiri dari: *fairness, transparency, accountability, responsibility* (Sukrisno Agoes, 2004). OECD merupakan organisasi internasional yang memiliki kepentingan untuk memajukan praktik manajemen publik di negara-negara berkembang. OECD memiliki konsep yang tidak jauh berbeda dengan konsep *New Public Management* (NPM) maupun *reinventing government* menurut David Osborne (1992). Konsep NPM adalah bahwa agar organisasi sektor publik bisa meningkatkan kinerjanya, maka sektor publik harus mengadopsi praktek manajemen yang lebih maju di sektor swasta tersebut ke dalam organisasi sektor publik (Mahmudi, 2004).

Menurut Bank Dunia (Tjokroamidjojo, 2000) terdapat empat prinsip penting *good governance* yaitu *transparensy, accountability, predictability* yang sama

dengan *rule of law dan participation*. Dalam penelitian ini diambil tiga pilar utama *good governance* menurut BPK (2003) yaitu (1) Transparansi (*transparency*); (2) Akuntabilitas (*accountability*); dan (3) Partisipasi (*participation*) yang akan diuraikan satu persatu sebagai berikut:

a. Transparansi (*Transparency*)

Transparansi adalah prinsip yang menjamin akses atau kebebasan bagi setiap orang untuk memperoleh informasi tentang penyelenggaraan pemerintahan, yakni informasi tentang kebijakan, proses pembuatan dan pelaksanaannya, serta hasil-hasil yang dicapai. Transparansi yakni adanya kebijakan terbuka bagi pengawasan. Informasi adalah informasi mengenai setiap aspek kebijakan pemerintah yang dapat dijangkau oleh publik. Keterbukaan informasi diharapkan akan menghasilkan persaingan politik yang sehat, toleran dan kebijakan dibuat berdasarkan pada preferensi publik (Bapenas & Depdagri, 2002).

Transparansi menjadi sangat penting bagi pelaksanaan fungsi-fungsi pemerintah dalam menjalankan mandat dari rakyat. Mengingat pemerintah memiliki kewenangan mengambil berbagai keputusan penting yang berdampak bagi orang banyak, pemerintah harus menyediakan informasi yang lengkap mengenai apa yang dikerjakannya. Dengan transparansi, kebohongan sulit untuk disembunyikan. Dengan demikian transparansi menjadi instrumen penting yang

dapat menyelamatkan uang rakyat dari perbuatan korupsi.

Prinsip-prinsip transparansi dapat diukur melalui sejumlah indikator (Krina, 2003) seperti berikut:

1. Mekanisme yang menjamin sistem keterbukaan dan standarisasi dari semua proses-proses pelayanan publik.
2. Mekanisme yang memfasilitasi pertanyaan-pertanyaan publik tentang berbagai kebijakan dan pelayanan publik, maupun proses-proses didalam sektor publik.
3. Mekanisme yang memfasilitasi pelaporan maupun penyebaran informasi maupun penyimpangan tindakan aparat publik didalam kegiatan melayani.

Keterbukaan pemerintah atas berbagai aspek pelayanan publik, pada akhirnya akan membuat pemerintah menjadi bertanggung jawab kepada semua *stakeholders* yang berkepentingan dengan proses maupun kegiatan dalam sektor publik. Prinsip ini memiliki 2 aspek, yaitu (1) komunikasi publik oleh pemerintah, dan (2) hak masyarakat terhadap akses informasi. Keduanya akan sangat sulit dilakukan jika pemerintah tidak menangani dengan baik kinerjanya. Manajemen kinerja yang baik adalah titik awal dari transparansi. Komunikasi publik menuntut usaha afirmatif dari pemerintah untuk membuka dan mendiseminasi informasi maupun aktivitasnya yang relevan. Transparansi harus seimbang, juga dengan kebutuhan akan kerahasiaan lembaga

maupun informasi-informasi yang mempengaruhi hak privasi individu. Karena pemerintahan menghasilkan data dalam jumlah besar, maka dibutuhkan petugas informasi professional, bukan untuk membuat dalih atas keputusan pemerintah, tetapi untuk menyebarluaskan keputusan-keputusan yang penting kepada masyarakat serta menjelaskan alasan dari setiap kebijakan tersebut.

Lebih lanjut Krina (2003) menyatakan, dalam rangka penguatan partisipasi publik, beberapa hal yang dapat dilakukan oleh pemerintah:

1. Mengeluarkan informasi yang dapat diakses oleh publik
2. Menyelenggarakan proses konsultasi untuk mengali dan mengumpulkan masukan-masukan dari stakeholders termasuk aktivitas warga negara dalam kegiatan publik

b. Akuntabilitas (*Accountability*)

Akuntabilitas adalah kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban atau menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau kewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban (LAN-RI, 2003:3)

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP,2010) menyatakan akuntabilitas adalah mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada

entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

Menurut The World bank (2007) *accountability as "holding people to account for their impact on the lives of people. People who are effected have the right to be heard and to have their views taken in to account. People with power have the obligation to listen and respon. To enforce these rights and obligations, societies have established sanctions"*

Berdasarkan PP No.108 tahun 2000 tentang tata cara pertanggungjawaban kepala daerah, dalam Bab II bagian pertama dinyatakan: Dalam menjalankan tugas dan kewajiban sebagai kepala daerah, Gubernur, Bupati, dan Walikota, bertanggung jawab kepada DPRD. Sedangkan Gubernur dalam tugasnya sebagai wakil pemerintah bertanggung jawab kepada Presiden.

Pertanggung jawaban kepala daerah terdiri dari: pertanggungjawaban akhir tahun anggaran, pertanggung jawaban akhir masa jabatan, dan pertanggungjawaban untuk hal tertentu. Pertanggungjawaban dinilai dengan tolok ukur berdasarkan Renstra. Selanjutnya dalam Bagian kedua Bab II, PP No.108 tahun 2000 dinyatakan, pertanggungjawaban akhir tahun anggaran merupakan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD dalam bentuk perhitungan APBD berikut penilaian kinerja berdasarkan tolok ukur Renstra. Laporan pertanggungjawaban akhir tahun anggaran kepala Daerah terdiri dari : 1) Laporan

perhitungan APBD; 2) Nota perhitungan APBD; 3) Laporan arus kas; dan 4) Neraca

Dalam pelaksanaan akuntabilitas di lingkungan instansi pemerintah (LAN-RI, 2000:43) perlu memperhatikan prinsip-prinsip sebagai berikut:

1. Harus ada komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi untuk melakukan pengelolaan pelaksanaan misi agar akuntabel
2. Harus merupakan suatu sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku
3. Harus dapat menunjukkan tingkat pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.
4. Harus berorientasi pada pencapaian misi dan misi serta hasil dan manfaat yang diperoleh
5. Harus jujur, objektif, transparan dan inovatif sebagai katalisator perubahan manajemen instansi pemerintah dalam bentuk pemutakhiran metode dan teknik pengukuran kinerja dan penyusunan laporan akuntabilitas.

Krina (2003) menyatakan ketiga prinsip (transparansi, akuntabilitas dan partisipasi) tidaklah dapat berjalan sendiri-sendiri, ada hubungan yang sangat erat dan saling mempengaruhi, masing-masing adalah instrumen yang diperlukan untuk mencapai prinsip yang lainnya, dan ketiganya adalah instrumen yang diperlukan untuk mencapai manajemen publik yang baik. Walaupun begitu, akuntabilitas menjadi kunci dari semua prinsip

ini. 3 Prinsip ini menuntut dua hal yaitu (1) kemampuan menjawab (*answerability*), dan (2) konsekuensi (*consequences*). Komponen pertama (istilah yang bermula dari *responsibilitas* adalah berhubungan dengan tuntutan bagi para aparat untuk menjawab secara periodik setiap pertanyaan-pertanyaan yang berhubungan dengan bagaimana mereka menggunakan wewenang mereka, kemana sumber daya telah dipergunakan, dan apa yang telah dicapai dengan menggunakan sumber daya tersebut.

Menurut Gary *et al.* (1996;10) dalam Chowdhury *et al.* (2005) menyatakan bahwa rerangka akuntabilitas berguna dalam menganalisa informasi akuntansi yang ditransmisi secara umum. Parker & Guthrie (1993:71) dalam Chowdhury *et al.* (2005) menyatakan bahwa harapan publik akan mendominasi dan menentukan arah akuntabilitas sektor publik.

Akuntabilitas bermakna pertanggungjawaban dengan menciptakan pengawasan melalui distribusi kekuasaan pada berbagai lembaga pemerintah sehingga mengurangi penumpukkan kekuasaan sekaligus menciptakan kondisi saling mengawasi (*checks and balances sistem*). Lembaga pemerintahan yang dimaksud adalah eksekutif (presiden, wakil presiden, dan kabinetnya), yudikatif (MA dan sistem peradilan) serta legislatif (MPR dan DPR). Peranan pers yang semakin penting dalam fungsi pengawasan ini menempatkannya sebagai pilar keempat Guy Peter dalam Rusliyawati dan Halim (2007) menyebutkan adanya 3 tipe akuntabilitas yaitu : (1) akuntabilitas keuangan, (2) akuntabilitas

administratif, dan (3) akuntabilitas kebijakan publik. Akuntabilitas publik adalah prinsip yang menjamin bahwa setiap kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dapat dipertanggungjawabkan secara terbuka oleh pelaku kepada pihak-pihak yang terkena dampak penerapan kebijakan.

Secara garis besar dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas berhubungan dengan kewajiban dari institusi pemerintahan maupun para aparat yang bekerja di dalamnya untuk membuat kebijakan maupun melakukan aksi yang sesuai dengan nilai yang berlaku maupun kebutuhan masyarakat. Akuntabilitas publik menuntut adanya pembatasan tugas yang jelas dan efisien dari para aparat birokrasi. Karena pemerintah bertanggung jawab baik dari segi penggunaan keuangan maupun sumber daya publik dan juga akan hasil, akuntabilitas internal harus dilengkapi dengan akuntabilitas eksternal, melalui umpan balik dari para pemakai jasa pelayanan maupun dari masyarakat. Prinsip akuntabilitas publik adalah suatu ukuran yang menunjukkan seberapa besar tingkat kesesuaian penyelenggaraan pelayanan dengan ukuran nilai-nilai atau norma-norma eksternal yang dimiliki oleh para stakeholders yang berkepentingan dengan pelayanan tersebut. Sehingga, berdasarkan tahapan sebuah program, akuntabilitas dari setiap tahapan adalah :

1. Pada tahap proses pembuatan sebuah keputusan, beberapa indikator untuk menjamin akuntabilitas publik adalah :

- a. pembuatan sebuah keputusan harus dibuat secara tertulis dan tersedia bagi setiap warga yang membutuhkan
 - b. pembuatan keputusan sudah memenuhi standar etika dan nilai-nilai yang berlaku, artinya sesuai dengan prinsip-prinsip administrasi yang benar maupun nilai-nilai yang berlaku di stakeholders
 - c. adanya kejelasan dari sasaran kebijakan yang diambil, dan sudah sesuai dengan visi dan misi organisasi, serta standar yang berlaku
 - d. adanya mekanisme untuk menjamin bahwa standar telah terpenuhi, dengan konsekuensi mekanisme pertanggungjawaban jika standar tersebut tidak terpenuhi
 - e. konsistensi maupun kelayakan dari target operasional yang telah ditetapkan maupun prioritas dalam mencapai target tersebut.
2. Pada tahap sosialisasi kebijakan, beberapa indikator untuk menjamin akuntabilitas publik adalah :
- a. penyebaran informasi mengenai suatu keputusan, melalui media massa, media nirmassa, maupun media komunikasi personal
 - b. akurasi dan kelengkapan informasi yang berhubungan dengan cara mencapai sasaran suatu program
 - c. akses publik pada informasi atas suatu keputusan setelah keputusan dibuat dan mekanisme pengaduan masyarakat
 - d. ketersediaan sistem informasi manajemen dan monitoring hasil yang telah dicapai oleh pemerintah.

c. Partisipasi (*Participation*)

Partisipasi adalah setiap warganegara mempunyai suara dalam pembuatan keputusan, baik secara langsung maupun melalui intermediasi institusi legitimasi yang mewakili kepentingannya. Partisipasi ini dibangun atas dasar kebebasan berasosiasi dan berbicara serta berpartisipasi secara konstruktif (LAN & BPK, 2000).

Partisipasi masyarakat menurut Dwipayana dkk (2003) dapat dilihat dari 3 (tiga) aspek yaitu: akses, kontrol dan *voice* masyarakat dalam *policy making process*.

Prinsip dan indikator partisipasi masyarakat dalam penganggaran menurut Sulistioni dan hendriadi (2004) mencakup hal-hal berikut:

1. Adanya akses bagi partisipasi aktif publik dalam proses perumusan program dan pengambilan keputusan anggaran. Indikatornya adalah sebagai berikut:
 - a. Dalam proses penyusunan anggaran dibuka ruang bagi keterlibatan publik secara langsung
 - b. Dalam proses legislasinya, berapa frekwensi *publik hearing* dan pihak mana saja yang terlibat dalam kegiatan tersebut. Persentase dapat diukur dengan membandingkan jumlah sidang/rapat yang diagendakan secara resmi dengan jumlah *publik hearing* yang dilaksanakan

2. Adanya peraturan yang memberikan tempat ruang kontrol oleh lembaga independen dan masyarakat baik secara perorangan maupun kelembagaan sebagai media *check and balances*
 - a. Adanya peraturan yang menjadi landasan hukum dan menjelaskan batasan kewenangan dan tanggung jawab lembaga kontrol independen atau masyarakat dalam melakukan pengawasan dan monitoring terhadap pelaksanaan keuangan negara
 - b. Substansi peraturan memberikan ruang gerak lembaga independen atau masyarakat untuk mengakses dokumen keuangan negara
 - c. Seberapa banyak lembaga kontrol dan unsur masyarakat lainnya yang memberikan perhatian pada proses pengelolaan keuangan negara
3. Adanya sikap proaktif pemerintah daerah untuk mendorong partisipasi warga pada proses penganggaran. Hal ini mengingat kesenjangan yang tajam antara kesadaran masyarakat tentang cara berpartisipasi yang efektif dan cita-cita mewujudkan APBD yang aspiratif.

BAB IV

KONSEP DASAR AUDIT SEKTOR PUBLIK

4.1. Jenis-jenis Audit dalam Audit Sektor Publik

Boynton dan Kell (2001) mengelompokan jenis audit ke dalam bidang audit yaitu :

1. Audit laporan keuangan, meliputi pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti atas laporan keuangan perusahaan dengan tujuan untuk memberikan pendapat (opini) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai Standar Akuntansi Keuangan.
2. Audit ketaatan (*compliance audit*), meliputi pengumpulan dan pengevaluasian bukti audit untuk menentukan apakah pelaksanaan kegiatan atau aktivitas usaha sudah sesuai dengan peraturan atau kebijakan yang telah ditetapkan oleh perusahaan.
3. Audit operasional, meliputi pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti untuk mengetahui sampai sejauh mana efisiensi dan efektivitas pelaksanaan suatu kegiatan atau usaha tersebut, jenis audit ini biasa disebut *performance audit* atau *management audit*.

Diantara ketiga jenis audit ini tidak ada perbedaan yang mendasar tentang tujuan audit, semuanya ditujukan untuk memperbaiki kinerja organisasi dan auditor internal melaksanakan ketiga jenis audit ini,

perbedaannya hanya terdapat pada aspek kinerja yang disorotinya.

Menurut Barlow, 1995 (dalam Hiro Tugiman, 2000:44) menunjukkan cabang-cabang dari audit secara komprehensif, dimana audit komprehensif memiliki cabang-cabang utama berupa audit fiskal dan audit kualitas kinerja manajemen. Audit kualitas kinerja manajemen atau pengendalian kinerja manajemen memiliki cabang berupa: (1) audit keuangan; dan (2) audit kinerja atau audit operasional atau audit manajemen. Pada dasarnya meskipun tujuan audit berbeda-beda, namun pada dasarnya audit bermanfaat dalam upaya meningkatkan maupun memperbaiki kinerja organisasi. Perbedaan antar cabang audit komprehensif adalah terletak dalam aspek kinerja mana yang disoroti, misalnya; (1) audit ketaatan (*compliance audit*) menitikberatkan pada aspek ketaatan terhadap undang-undang, peraturan-peraturan, anggaran dan kebijakan intern. Auditor yang melakukan audit ketaatan mencoba mengetahui sampai sejauhmana ketaatan suatu unit terhadap peraturan-peraturan yang berlaku; (2) audit kinerja dilakukan auditor untuk mengungkapkan sampai sejauh mana suatu audit memanfaatkan sumber daya secara ekonomis, efisien dan efektif dan juga kepatuhan terhadap undang-undang, peraturan-peraturan, anggaran dan kebijakan intern.

Lingkup pekerjaan audit sektor publik menurut *The Role of the Comptroller and Auditor General (C&AG)* meliputi:

1. *Financial and Regularity Audit*
2. *Economy and Efficiency Audit*
3. *Effectiveness Audit*

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (BPK-RI, 2007:13) jenis pemeriksaan meliputi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Undang-Undang Republik Indonesia No.15 tahun 2004 dalam pasal 4 ayat (1) juga menetapkan tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara, bahwa pemeriksaan keuangan negara meliputi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Penelitian ini memfokuskan pada pemeriksaan yang dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah di daerah, pemeriksaan hanya meliputi pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan operasional/kinerja.

a. Audit Keuangan

Sesuai pasal 33 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, menyatakan APIP pada pemerintah daerah melakukan *review* atas laporan keuangan dan kinerja dalam rangka meyakinkan keandalan informasi yang disajikan sebelum disampaikan oleh kepala daerah kepada Badan Pemeriksa Keuangan.

Untuk memenuhi tujuan tersebut, telah diatur dalam peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 tentang pedoman pelaksanaan *review* atas laporan

keuangan pemerintah daerah. *Review* atas laporan keuangan pemerintah daerah adalah prosedur penelusuran angka-angka, permintaan keterangan dan analitis yang harus menjadi dasar memadai bagi inspektorat untuk memberikan keyakinan terbatas atas laporan keuangan bahwa tidak ada modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan keuangan tersebut disajikan berdasarkan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai dan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) (Darise, 2009:275)

Pengendalian intern menurut COSO (2008) adalah:

“Internal control is process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in following categories: Effectiveness and efficiency of operations, Reliability of financial reporting, Compliance with applicable laws and regulations.”

Tujuan *review* atas laporan keuangan pemerintah daerah untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa laporan keuangan pemerintah daerah disusun berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan, sehingga ruang lingkup *review* atas laporan keuangan pemerintah daerah meliputi penilaian terbatas terhadap keandalan

sistem pengendalian intern dan kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan.

Review atas laporan keuangan pemerintah daerah dilakukan untuk memberikan keyakinan atas kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dan tidak memberikan dasar untuk menyatakan pendapat atau opini atas laporan keuangan sehingga memiliki tingkat keyakinan lebih rendah dibandingkan dengan audit. Hasil *review* berupa Laporan Hasil Reviu ditandatangani oleh Inspektur yang disajikan dalam bentuk surat yang memuat “Pernyataan telah direviu”. Laporan Hasil *review* disampaikan kepada Kepala Daerah dalam rangka penandatanganan Pernyataan tanggung Jawab.

Pernyataan telah di *review* dapat berupa pernyataan dengan paragraf penjelas atau tanpa paragraf penjelas. Pernyataan dengan paragraf penjelas dibuat dalam hal entitas pelaporan tidak melakukan koreksi seperti yang direkomendasikan oleh inspektorat atau teknik *review* tidak dapat dilaksanakan. Pernyataan tanpa paragraf penjelas adalah pernyataan yang dibuat dalam hal entitas pelaporan melakukan koreksi seperti yang direkomendasikan oleh Inspektorat atau teknik reviu dapat dilaksanakan.

Laporan keuangan pemerintah daerah disampaikan kepada BPK selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan setelah tahun anggaran berakhir, dilampiri dengan Pernyataan Tanggung Jawab dan Pernyataan Telah Direviu. Pernyataan tanggung jawab adalah pernyataan

atau asersi dari Kepala Daerah yang menyatakan bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

b. Audit Kinerja (Audit Operasional)

Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan secara obyektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas, program, atau kegiatan yang diperiksa. Pemeriksaan kinerja menghasilkan informasi yang berguna untuk meningkatkan kinerja suatu program dan memudahkan pengambilan keputusan oleh pihak yang diberi tanggung jawab untuk mengawasi dan melaksanakan tindakan koreksi serta meningkatkan pertanggungjawaban publik. Pemeriksaan kinerja mencakup tujuan yang luas dan bervariasi, termasuk tujuan yang berhubungan dengan penilaian hasil dan efektivitas program; ekonomi dan efisiensi; pengendalian intern; ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pemeriksaan kinerja dapat mencakup lingkup pekerjaan yang luas atau sempit dan menggunakan berbagai metodologi, berbagai tingkat analisis, penelitian atau evaluasi, umumnya menghasilkan kesimpulan dan rekomendasi, dan disertai dengan penerbitan laporan.

Tujuan pemeriksaan operasional/kinerja yang menilai hasil dan efektivitas suatu program adalah mengukur sejauh mana suatu program mencapai tujuannya. Tujuan pemeriksaan operasional/kinerja yang

menilai ekonomi dan efisiensi, berkaitan dengan apakah suatu entitas telah menggunakan sumber dayanya dengan cara yang paling produktif di dalam mencapai tujuan program. Kedua tujuan pemeriksaan tersebut dapat berhubungan satu sama lain dan dapat dilaksanakan secara bersamaan dalam suatu pemeriksaan kinerja.

Instansi pemerintah baik itu pemerintah pusat maupun pemerintah daerah harus meningkatkan kinerja manajemen operasionalnya. Pencapaian tujuannya tidak beda jauh dengan perusahaan, instansi pemerintah pun perlu memperlihatkan kegiatan operasionanya guna mempertanggungjawabkan atas segala kegiatan yang sifatnya operasional. Sehingga dalam pelaksanaan tugas dan pencapaian tujuannya berjalan dengan baik. Dalam hal ini jika sebuah instansi pemerintah manajemen operasionalnya baik, maka akan baik pula dalam pemberian pelayanan kepada masyarakat maupun tanggung jawabnya kepada pemerintah. Melihat begitu pentingnya penyelenggaraan aktivitas yang sifatnya operasional, maka diperlukan instrumen yang mampu memberikan penilaian dan jaminan akan efektifnya suatu kegiatan operasional, yaitu “Audit Operasional”. Audit operasional dimaksudkan untuk mengidentifikasi kegiatan, program, aktivitas yang memerlukan perbaikan atau penyempurnaan dengan tujuan memberikan rekomendasi agar pengelolaan kegiatan, aktivitas, dan program yang dilaksanakan secara ekonomis, efisien dan efektif (BPKP,1993:5).

Audit ini akan menghasilkan informasi bagi manajemen instansi pemerintah mengenai problem yang dihadapi dalam melaksanakan kegiatan operasional yang memerlukan perbaikan guna mencapai tingkat operasi yang lebih efisien dan ekonomis. Jadi sebenarnya audit operasional berorientasi pada usaha peningkatan efesiensi operasi/aktivitas manajemen. Sehingga nantinya dengan adanya audit operasional, manajemen akan bisa menilai apakah kegiatan yang sifatnya operasional yang telah dilaksanakan oleh instansi pemerintah tersebut sudah efektif, efisien, dan ekonomis.

Audit operasional adalah pemeriksaan yang sistematis terhadap kegiatan, program organisasi dan seluruh atau sebagian dari aktivitas dengan tujuan menilai dan melaporkan apakah sumber daya dan dana digunakan secara ekonomis dan efisien dan apakah tujuan program, kegiatan, aktivitas, yang telah direncanakan dapat dicapai dengan tidak bertentangan dengan peraturan, ketentuan dan undang-undang yang berlaku (BPKP,1993:2).

Secara spesifik, dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2007:14) diungkapkan bahwa untuk tujuan pemeriksaan atas hasil dan efektifitas program dan pemeriksaan atas ekonomi dan efesiensi adalah penilaian atas:

- a. Sejauhmana tujuan peraturan perundang-undangan dan organisasi dapat dicapai.
- b) Kemungkinan alternatif lain yang dapat meningkatkan kinerja program atau

- menghilangkan faktor-faktor yang menghambat efektivitas program.
- c) Perbandingan antara biaya dan manfaat atau efektivitas biaya suatu program.
 - d) Sejauhmana suatu program mencapai hasil yang diharapkan atau menimbulkan dampak yang tidak diharapkan.
 - e) Sejauhmana program berduplikasi, bertumpang tindih, atau bertentangan dengan program lain yang sejenis.
 - f) Sejauhmana entitas yang diperiksa telah mengikuti ketentuan pengadaan yang sehat.
 - g) Validitas dan keandalan ukuran-ukuran hasil dan efektivitas program, atau ekonomi dan efisiensi.
 - h) Keandalan, validitas, dan relevansi informasi keuangan yang berkaitan dengan kinerja suatu program.

Government Auditing Standards paragraf 6.10 (*Field Work Standard for Performance Audits, Government Auditing Standards*, Revisi 2002) yang dikeluarkan oleh *General Accounting Office (GAO)* berbunyi sebagai berikut:

“One approach to setting audit objectives is to relate the elements of a program to the types of performance audits. For example, audit concerned with economy could focus on effort: were resource obtained at an optimal cost and at an appropriate level of quality? Audits concerned with efficiency could focus on the program operations or the relationship

between efforts (resources used) and either outputs or outcomes to determine the cost per unit of output or outcome. Programme audits could be concerned with determining wheather programme outcomes met specified goals or whether outcomes were better than they would have been without the program. Any type of the performance audit could encompass program operations if auditors are looking for reasons why the program was succesful or not”

Jadi menurut *General Accounting office (GAO)*, *audit objectives* menghubungkan antara dasar-dasar dari suatu program dengan jenis *performance audit*:

- a. Jika pemeriksaan yang dilakukan bertujuan untuk mengetahui keekonomisan, maka pemeriksaan difokuskan pada usaha yaitu jumlah pemakaian sumber-sumber daya (uang, material, personil dan lain-lain) yang dipakai dalam suatu program, apakah telah dilakukan pada biaya yang optimal dan dengan kualitas yang layak.
- b. Jika pemeriksaan bertujuan untuk mengetahui efesiensi, maka pemeriksaan difokuskan pada operasional-operasional program atau hubungan antara usaha (penggunaan sumber-sumber daya) dengan *output* atau hasil untuk menentukan biaya per unit *output* atau hasil.
- c. Sedangkan program audit bertujuan mengetahui efektivitas, maka pemeriksaan difokuskan untuk mengetahui apakah hasil akhir program mencapai

sasaran atau hasil akhir tersebut lebih baik dibanding tanpa adanya program yang bersangkutan.

Standar Pemeriksaan yang ditetapkan oleh BPK berupa Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) berlaku untuk semua pemeriksaan yang dilaksanakan terhadap entitas, program, kegiatan, serta fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Standar Pemeriksaan ini merupakan acuan bagi APIP dalam menyusun standar pemeriksaan sesuai dengan kedudukan, tugas pokok, dan fungsinya.

c. Audit dengan tujuan tertentu (Audit Investigasi)

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu bertujuan untuk memberikan simpulan atas suatu hal yang diperiksa. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu dapat bersifat: eksaminasi (*examination*), revidu (*review*), atau prosedur yang disepakati (*agreed-upon procedures*). Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi antara lain pemeriksaan atas hal-hal lain di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif, dan pemeriksaan atas sistem pengendalian intern (BPK, 2007). Apabila pemeriksa melakukan pemeriksaan dengan tujuan tertentu berdasarkan permintaan, maka BPK harus memastikan melalui komunikasi tertulis yang memadai bahwa sifat pemeriksaan dengan tujuan tertentu adalah telah sesuai dengan permintaan.

Audit investigasi (Bastian, 2003) adalah kegiatan pemeriksaan dengan lingkup tertentu, periodenya tidak dibatasi, lebih spesifik pada area-area pertanggungjawaban yang diduga mengandung inefisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang. Hasil audit berupa rekomendasi untuk tindak lanjut bergantung pada derajat penyimpangan wewenang yang ditemukan.

Menurut BPK (2007) pemeriksaan investigatif/audit investigasi adalah pemeriksaan yang bertujuan guna mengungkapkan ada tidaknya indikasi kerugian negara/daerah dan/atau unsur pidana. Tujuan pemeriksaan investigatif adalah untuk membuktikan adanya tindakan melawan hukum atas indikasi kecurangan dan menentukan pihak yang berperan dan terkait, serta untuk menentukan besarnya jumlah kerugian keuangan negara.

4.2. Lingkup Internal Audit Sektor Publik

The Internal Auditor Professional (Moeller, 2010) mendefinisikan internal audit sebagai berikut:

“Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate its activities as a service to the organization”

Dari pengertian tersebut mencakup beberapa hal yang penting bagi profesi internal audit, yaitu:

- *Independent means auditing that is free of restrictions that could significantly limit the scope and effectiveness of the review or the later reporting of resultant findings and conclusions.*
- *Appraisal confirms the need for an evaluation that is the thrust of internal auditors as they develop their conclusions.*
- *Established confirms that internal audit is a formal, definitive function in the modern organization.*
- *Examine and evaluate describe the active roles of internal auditors, first for fact-finding inquiries and then for judgmental evaluations.*
- *Its activities confirm the broad jurisdictional scope of internal audit work that applies to all of the activities of the modern organization.*
- *Service reveals that help and assistance to management and other members of the organization are the end products of all internal auditing work.*
- *To the organization confirms that internal audit's total service scope pertains to the entire organization, including all personnel, the board of directors and its audit committee, stockholders, and other interested stakeholders.(Moeller, 2010)*

Selanjutnya Spencer (2010) dalam buku *Internal auditing handbook* mendefenisikan internal audit sebagai berikut:

Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organisation's operations. It helps an organisation accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes.

Pemeriksaan internal merupakan kegiatan independen yang bertujuan memberikan konsultasi tentang kegiatan yang dirancang untuk menambah nilai lebih dari sebuah kegiatan organisasi. Pemeriksaan internal membantu organisasi untuk mencapai tujuan secara sistematis, dengan pendekatan disiplin untuk mengevaluasi dan memperbaiki efektivitas manajemen resiko, pengendalian dan proses *governance*.

Mardiasmo (2004) mengemukakan bahwa pemeriksaan/audit yang dilakukan oleh APFP (Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah) kepada objek pemeriksaan adalah :

Pemeriksaan merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah daerah telah sesuai dengan standar atau kriteria yang ada.

Audit sektor publik tidak hanya memeriksa serta menilai kewajaran laporan keuangan sektor publik, tetapi juga menilai ketaatan aparatur pemerintahan terhadap undang-undang dan peraturan yang berlaku. Disamping

itu, auditor sektor publik juga memeriksa dan menilai sifat-sifat hemat (ekonomis), efisien serta keefektifan dari semua pekerjaan, pelayanan atau program yang dilakukan pemerintah. Dengan demikian, bila kualitas audit sektor publik rendah, akan mengakibatkan risiko tuntutan hukum (legitimasi) terhadap pejabat pemerintah dan akan muncul kecurangan, korupsi, kolusi serta berbagai ketidakberesan. Kualitas audit sektor publik pemerintah ditentukan oleh kapabilitas teknis auditor dan independensi auditor (Wilopo, 2001)

Untuk meningkatkan sikap independensi auditor sektor publik, maka kedudukan auditor sektor publik baik secara pribadi maupun kelembagaan, harus terbebas dari pengaruh dan campur tangan serta terpisah dari pemerintah. Auditor yang independen dapat menyampaikan laporannya kepada semua pihak secara netral. Hal ini diatur dalam Undang-undang no.15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara.

Berkenaan dengan peran dan fungsi yang harus dilaksanakan oleh auditor internal dalam rangka mewujudkan *good governance* pada sektor publik, *The International Federation of Accountants (IFAC)* pada tahun 2010 dalam *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* merumuskan bahwa fungsi audit internal yang efektif mencakup reviu yang dilaksanakan secara sistematis, penilaian dan pelaporan atas kehandalan dan efektivitas penerapan sistem pengendalian intern, keuangan, pengendalian operasional

dan penganggaran, yang setidaknya-tidaknya meliputi berbagai aktivitas reviu sebagai berikut:

- Tingkat relevansi atas kebijakan yang ditetapkan, perencanaan dan prosedur, tingkat kesesuaian antara praktik dengan kebijakan, rencana, dan prosedur yang telah ditetapkan, termasuk implikasinya terhadap aspek keuangan negara.
- Kehandalan dan keakuratan atas peraturan yang dibuat sebagai penjabaran dari peraturan yang lebih tinggi tingkatannya.
- Ketepatan mengenai penyusunan struktur organisasi, pengembangan sumber daya manusia (personil), dan supervisi.
- Reviu terhadap pelaksanaan program dan kegiatan berdasarkan rencana yang telah ditetapkan dan manfaat atas program dan kegiatan apakah telah selaras dengan tujuan diadakannya program dan kegiatan tersebut.
- Evaluasi terhadap pertanggungjawaban dan pengamanan atas penggunaan aset dan sumber daya lainnya dari penyalahgunaan wewenang, pemborosan, kelalaian, salah urus, dan lain-lainnya.
- Reviu terhadap ketepatan, keakuratan, dan kejujuran atas proses pengolahan dan pelaporan informasi keuangan dan manajemen.
- Penilaian terhadap tingkat keekonomisan dan efisiensi penggunaan sumber daya.
- Penilaian terhadap integritas sistem yang terkomputerisasi berikut pengembangan sistemnya, dan

- Evaluasi terhadap tindak lanjut yang telah dilaksanakan untuk mengatasi permasalahan yang terjadi pada periode sebelumnya.

IIA International Standards untuk profesional auditor pada Internal Auditing meliputi *Attribute Standards* dan *Performance Standards*. Atribut standar utama bagi internal auditor terdiri dari *Purpose, Authority, and Responsibility, Independence and Objectivity, Proficiency and Due Professional Care, Quality Assurance and Improvement Program*. Standar kinerja bagi internal auditor meliputi: *Managing the Internal Audit Activity, Nature of Work, Engagement Planning, Performing the Engagement, Communicating Results, Monitoring Progress, Resolution of Senior Management's Acceptance of Risks*. (Spencer, 2010)

4.3. Standar Pemeriksaan Audit Sektor Publik

Standar Pemeriksaan memuat persyaratan profesional pemeriksa, mutu pelaksanaan pemeriksaan, dan persyaratan laporan pemeriksaan yang profesional. Pelaksanaan pemeriksaan yang didasarkan pada standar pemeriksaan, akan menjamin kredibilitas informasi yang dilaporkan atau diperoleh dari Entitas yang diperiksa melalui pengumpulan dan pengujian bukti secara obyektif. Apabila pemeriksa melaksanakan pekerjaannya dengan cara ini dan melaporkan hasilnya sesuai dengan standar pemeriksaan, maka hasil pekerjaannya tersebut akan dapat mendukung peningkatan mutu pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara serta

pengambilan keputusan Pemerintah. Standar Pemeriksaan ini dapat dijadikan patokan bagi para Pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan agar dapat memelihara kompetensi, integritas, obyektivitas dan independensi dalam Perencanaan, Pelaksanaan dan Pelaporan pekerjaan Pemeriksaan.

SPKN (Pasal 5 Peraturan BPK RI Nomor 1 tahun 2007) berlaku untuk semua pemeriksaan yang dilaksanakan terhadap entitas, program, kegiatan serta fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Pasal 6 Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2007, menyatakan SPKN ini berlaku bagi:

- a. Badan Pemeriksa Keuangan
- b. Akuntan Publik atau pihak lainnya yang melakukan tugas pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, untuk dan atas nama Badan pemeriksa Keuangan
- c. Aparat Pengawas Internal Pemerintah, satuan pengawasan intern maupun pihak lainnya sebagai acuan dalam menyusun standar pengawasan sesuai dengan kedudukan, tugas dan fungsinya.

Terdapat tiga jenis Standar Pemeriksaan, yaitu : Standar Umum, Standar Pekerjaan Lapangan (*field work*), dan Standar Pelaporan.

Dasar hukum pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) mengacu pada:

1. Pasal 31 UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
2. Pasal 56 UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara
3. Pasal 2 UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara
4. Pasal 184 UU Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah
5. Pasal 1 UU Nomor 15 tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan
6. Pasal 102 PP Nomor 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah
7. Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)
8. Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi pemerintah, disempurnakan dengan PP No.71 tahun 2010
9. Peraturan Pemerintah Nomor 8 tahun 2006 tentang Laporan keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah
10. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah
11. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 Tentang Pedoman Pelaksanaan review atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
12. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 8 tahun 2009 tentang Pedoman Tata Cara Pengawasan Atas Penyelenggaraan Pemerintah Daerah

4.4. Keterkaitan Audit Sektor Publik dengan *Public Sector Governance/Good Government Governance (GGG)*

Penelitian yang dilakukan antara pelaksanaan audit sektor publik dengan penerapan *Good Government Governance (GGG)* telah dilakukan di beberapa tempat (negara). Diantaranya penelitian oleh Khemakhe (2001) di Tunisia tentang "*Integral Auditing in Tunisia*" dengan hasil bahwa perlunya audit sektor publik dan peran auditor dalam mendukung *Good National Governance* dengan pendekatan auditing baru yang dinamakan *Integral Audit*. Di Nepal Satyal (2006) meneliti tentang *Audit Profile: Office of the Auditor General of Nepal*, merekomendasikan perlunya peran auditor dalam melakukan audit untuk meningkatkan *good governance* melalui akuntabilitas dan transparansi di sektor publik. Bahkan Felix (1978) di New York dalam tulisannya tentang *Public sector auditing: New opportunities for CPAs* merekomendasikan bahwa perlunya audit sektor publik yang dilakukan oleh kantor Akuntan Publik swasta dalam menciptakan pemerintahan yang lebih baik dan transparan.

Selanjutnya O'Leary (1996) meneliti tentang audit yang ditekankan pada audit kinerja dilihat pengaruhnya terhadap pencapaian tujuan perusahaan dengan judul *Performance Audit: could they become mandatory for public companies*, dengan hasil bahwa audit kinerja (ekonomi, efisien dan efektif) berpengaruh terhadap pencapaian tujuan perusahaan.

The Institute of Internal Auditors (2006) menerbitkan buku "*The Role of Auditing in Public Sector*

Governance” sebagai *Professional Guidance Setting the Standart*, menjelaskan pentingnya audit sektor publik untuk memperkuat tata kelola (*governance*) pemerintahan, dan secara signifikan meningkatkan akuntabilitas pemerintah.

Penelitian di Pakistan oleh Hussain (2001) mengenai *The role of Pakistan’s SAI in promoting good national governance*, merekomendasikan peran auditor dalam mendukung *good national governance*. Agung Rai (2008), dalam *”The Role of Indonesia’s Supreme Audit Institution (SAI) in Improving Good National Governance and Control”* melakukan penelitian di Indonesia, juga merekomendasikan peran auditor dalam mendukung *good national governance*.

Penelitian oleh Burnaby *et al.* (1994) mengenai *Service Efforts and Accomplishments: its time has come* dalam *The Government Accountants Journal*, melaporkan bahwa *The Governmental Accounting Standard Board (GASB)* telah mengawali penelitian sebagai jalan untuk meningkatkan kemampuan pelaporan keuangan entitas publik menyajikan informasi yang bermanfaat dalam memonitor dan menilai hasil operasi entitas pemerintah. Untuk memonitor hasil operasi tersebut GASB menggunakan pendekatan yang dikenal dengan nama *Service Efforts and Accomplishment (SEA)*, menggunakan indikator *non financial* untuk mengukur hasil operasi. Dari penelitian itu GASB memberikan rekomendasi yaitu: 1) Pemerintah pusat dan daerah seharusnya mulai menyampaikan laporan eksternal yang

berisi seperangkat indikator SEA yang komprehensif. 2) Tekanan lebih diberikan pada pengukuran outcome di dalam seperangkat data SEA yang dilaporkan. 3) Entitas pemerintah seharusnya menyediakan indikator SEA dalam format yang komprehensif. 4) Laporan seharusnya menampilkan kepada pembaca, suatu perbandingan atas hasil yang dicapai sekarang dengan *benchmark*.

DAFTAR PUSTAKA

- Ackerman, John. 2004. “Co-Governance for Accountability: Beyond ‘Exit’ and ‘Voice’” World Development Vol. 32, No. 3, pp. 447–463, 2004. Elsevier Ltd. All rights reserved. <http://gateway.brint.com>
- Agoes, Sukrisno. 2004. Auditing (pemeriksaan akuntan) oleh Kantor Akuntan Publik. Edisi kedua, Jakarta. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia
- Agoes, Sukrisno dan Ardana, I Cenik. 2009. Etika Bisnis dan Profesi: Tantangan Membangun Manusia Seutuhnya. Penerbit Salemba Empat Jakarta
- Agung Rai, I Gusti (2008). *The Role of Indonesia's Supreme Audit Institution (SAI) in Improving Good National Governance and Contro*, Paper presented in ‘Accounting at the Top 2008 Conference’ Darwin – Australia, <http://gateway.brint.com>
- Ali, [Farazmand](#). 2002. *Administrative Ethics and Professional Competence: Accountability and Performance under Globalization*. [International Review of Administrative Sciences](#), Volume 68(1)127 SAGE – Mar 1.2002

- Allegrini. Marco, et.al. (2006). *The European literature review on internal auditing*, Managerial Auditing Journal, Vol.21 No.8, pp.845-853, <http://gateway.emerald.com>
- Amal, Taufan. 1999, Pengaruh Profesionalisme Internal Auditor terhadap Kinerja Keuangan pada Badan Usaha Milik Negara, Program Pascasarjana Unpad
- Arens, A.A and Loebbecke, J.K., 2010, *Auditing and Assurance Service: An Integrated Approach*, Prentice Hall Inc., New Jersey.
- Barredo, Ronald De Vera. 2007. “*Continuing Competence: An Institutional Look at Engagement, Link, and Faculty Perceptions*”, Journal of Allied Health, Summer 2007; 36(2):e90–e107. <http://gateway.brint.com>
- Bastian, Indra. 2006, Akuntansi Sektor Publik di Indonesia, BPFE, Yogyakarta
- Bastian, Indra. 2011, *Audit Sektor Publik*, Edisi Dua, Salemba Empat, Jakarta.
- Behn, Robert D. (1998), *The NewPublic-Management Paradigm And The Search For Democratic Accountability*, International Public Management Journal, <http://gateway.brint.com>

- Belkoui, Ahmed, 1993. *Accounting Theory*. 3rd. Cambridge. The University Press
- Blair,I,1990. *The Audit Expectation Gap Widens as The Failure Grow*, Company Director
- Boutler, Nick, Murray Dalziel, Jackie Hill. 1999. *People and Competency, the Route to Competitive Advantage*. Crest Publishing House. New Delhi
- Boynton, W.C., Johnson, R.N., & Kell, W.G., 2006, *Modern Auditing*, 8th Edition, USA Richard D. Irwin Inc.
- BPKP.1993. PO. *Pedoman Pemantauan Pelaksanaan Pemeriksaan Operasional*. Jakarta: BPKP.
- BPK-RI.2004. Panduan manajemen Pemeriksaan. Jakarta
- _____. 2006. Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Semester II Tahun 2006 atas Belanja Propinsi Riau Tahun Anggaran 2005 dan 2006. BPK Perwakilan Riau di Pekanbaru
- _____. 2007. Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Semester I Tahun 2007 atas Laporan Keuangan Propinsi Riau Tahun Anggaran 2006 di pekanbaru. BPK Perwakilan Riau di Pekanbaru
- Budiono,2010. Press release: Penguatan akuntabilitas keuangan negara yang handal, Transparan dan

akuntabel, Melalui penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), 16 juni 2010, http://www.bpkp.go.idpublicuploadunitpusat...Release_16Juni2010.pdf

Burnaby, Priscilla A, Fountain, James R Jr, Fall 1994. *Service Efforts and Accomplishments: its time has come*, The Government Accounting Journal, Arlington: vol 43, Iss 3; pg 43, <http://gateway.proquest.com>

Cai Chun, (1997) "*On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions*", Managerial Auditing Journal, Vol. 12 Iss: 4/5, pp.247 – 250, <http://gateway.emerald.com>

Carol-Anne Ho, S. Mithcell Williams, 2003, *International comparative analysis of the association between board structure and the efficiency of value added by a firm from its physical and intellectual capital resource*, The International Journal of Accounting 38: 465-491

Carrington, Wesley. et.al (2008), "*The Theory of Governance & Accountability*", <http://gateway.brint.com>

Cheng, Rita H., John H. Engstrom. Susan C. Kattelus, Fall. 2002, *Educating government Financial Managers: University collaboration between*

business and public administration, The Journal of Government Financial Management, Alexandria: vol 51, Iss.3, page 10, 5 pages.
<http://gateway.proquest.com>

Cheung. Tang Chi. Qiang. Chen.1997. *Internal Audit at Guangdong Nuclear Power Joint Venture Company Limited*. Managerial Auditing Journal. Bradford: Vol.12.Iss.4/5; pg 219. <http://gateway.proquest.com>

Chin, W. W. (1998). *The partial least squares approach to structural equation modelling*. In G. A.Marcoulides (Ed.), *Modern methods for business research* (pp. 295–336). Mahwah, NJ: LawrenceErlbaum Associates, Inc.

Chin, W. W., B. Marcolin, P. Newsted. 2003. *A partial least squareslatent variable modeling approach for measuring interactioneffects: Results from a Monte Carlo simulation study and anelectronic-mail emotion/adoption study*. *Inform. Systems Res.*14(2) 189–217

Chowdhury, Riazur R., John Innes, & Reza Kouhy., 2005, *The Public Sector Audit Expectations Gap in Bangladesh*, Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 8, pp. 893-908

Christiawan. 1994. Profesionalisme Dalam Era Industrialisasi. Usahawan No 3 Th XXIII. Mart. Pp.44.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2008. *Internal Control – Integrated Framework (COSO Report)*

]

Cooper, W.W & Yuri Ijiri, 1984. “*Kohler Dictionary of Accountant*”, 6th edition, New Delhi: Prentice hall of India

Cooper, Donald R & Pamela, S. Schendler, 2001. *Business Research Methods*. Seventh Edition. McGraw-Hill International Edition. Boston.

Cornforth, C. J. and Edwards, C. (1998). “*Good Governance: developing effective board-management relations in public and voluntary organizations*”. CIMA Publishing, London, UK.
<http://gateway.brint.com>

Darise, Nurlan. 2009. *Pengelolaan Keuangan Daerah*, Penerbit: Indeks, Jakarta

Departemen Pendidikan Nasional. 2005. *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Edisi ketiga. Jakarta: Balai Pustaka

Diamond, Jack (2002) “*The role of Internal Audit in Government Financial Management: an International Perspektif*”, IMF working paper,
<http://gateway.brint.com>

- Dorset & Barber, 1983, '*Webster's New Universal un Abridged Dictionary*', 2nd edition. London: william Collins Sons & Co Ltd
- Dwipayana, AAGN Ari dan Eko, Sutoro. 2003. *Membangun Good Governance di Desa*. Yogyakarta: *Institute for Research and Empowerment (IRE)*
- Enceng, Liestyodono.BI dan Purwaningdyah. MW. 2008. "Meningkatkan Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah Dalam Mewujudkan Good Governance", *Jurnal Kebijakan dan Manajemen PNS, Volume 2 No.1 Juni 2008, Pusat Pengkajian dan Penelitian Kepegawaian BKN, Jakarta*
- English, Linda dan Guthrie, James. 2008 "Public sector auditing: a case of contested accountability regimes, *Australian Journal of Public Administration*, [Volume 50, Issue 3, pages 347–360, http://gateway.brint.com](http://gateway.brint.com)
- Fauzi, Anas. 2010, *Audit Kinerja Sektor Publik antara harapan dan kenyataan*, Edisi no.23/Tahun IV/Februari 2010, Jakarta: Akuntan Indonesia

- Felix Pomeranz, 1978, *Public sector auditing: New opportunities for CPAs*, *Journal of Accountancy* (pre-1986); Mar 1978; 145, 000003; ABI/INFORM Global pg. 48. <http://gateway.proquest.com>
- Fornell, C., & Bookstein, F. L. (1982). *Two structural equation models: LISREL and PLS applied to consumer exit-voice theory*. *Journal of Marketing Research*, 19, 440–452
- Freeman, J. Robert and Craig D. Shoulders. 2004. *Governmental and Nonprofit Accounting*. Pearson Education. Inc. New Jersey
- Gandhi, 2003. Pengaruh Pemeriksaan Intern, Pemeriksaan Ekstern dan Penilaian DPR terhadap Akuntabilitas Keuangan Departemen (Suatu Survey pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, BPK, DPR dan Departemen). Disertasi. Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran
- Gendron, Yves. Cooper David J. And Townley, Barbara. 2000. *In the name of accountability State auditing, independence and new public management*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14 No. 3, 2001, pp. 278-310. Emerald Group Publishing Limited
<http://gateway.proquest.com>

Goddard, Andrew (2005) “Accounting and NPM in UK Local Government – Contributions Towards Governance and Accountability”, Financial Accountability & Management Volume 21, Issue 2, pages 191–218, May 2005, <http://gateway.brint.com>

Goodwin, Jenny (2004) *A comparison of internal audit in the private and public sectors*, Managerial Auditing Journal Vol. 19 No. 5, 2004 pp. 640-650 Emerald Group Publishing Limited
<http://gateway.proquest.com>

Goodwin Jenny -Steward. Pamela kent. 2006. *The use of internal audit by Australian Companies*. Manajerial Auditing Journal. Brad fort. Vol.21 Iss.1/2;pg.81 <http://gateway.proquest.com>

Government Accounting Office, 1999, *Government Accounting Standards*, Washington D.C: United States, GAO.

Guthrie, J 1993, ‘Australian public business enterprises: analysis of changing accounting, auditing and accountability regimes’, *Financial Accountability and Management*, vol.9, no.2, pp101-114.

- Guy, D. M., & J. D. Sullivan. 1988. *The Expectation Gap Auditing Standards. The journal of accountancy*, 165, 36-46.
- Hair, J.F., Black, William C. Babin, Barry J. Anderson, Rolph E. Tatham, & Ronald L. 2010. “*Multivariate Data Analysis*” 6th ed. Upper Saddle River, Prentice Hall International, Inc.
- Hall, R. 1968. *Professionalization and Bureaucratization. American Sociological Review*
- Halim, Abdul, November, 2001, *Auditing (Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan)*, Jilid 1, Edisi Ketiga, UPP AMP YKPN, Yogyakarta.
- Harry Suharto. 2002. "Compliance Audit Pemerintah Daerah". Media Akuntansi. Edisi 26. Mei – Juni. pp. 14 – 15
- Hood, Cristopher and Lodge,martin (2004). “*Competency, Bureaucracy, and Public Management Reform: A Comparative Analysis*” Governance. <http://gateway.brint.com>
- Humphrey, C., & S. Turley., 1993, *The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation*, Accounting Business Research, Vol 23, p 395-411.
- Hunger, David J, and Thomas L.Wheleen, 2003. *Strategic Management*, Ninth Edition, New Jersey: Prentice Hall

Hussain, Manzur Januari 2001, *The role of Pakistan's SAI in promoting good national governance*, International journal of Government Auditing, Washington, Vol 28, Iss 1, pg 6, 2 pgs, <http://gateway.proquest.com>

Ikatan Akuntan Indonesia. 2009. Standar Akuntansi Keuangan . Salemba Empat Jakarta.

_____. 2002. "Elaborasi Reformasi Akuntansi Sektor Publik: Telaah Kritis terhadap Upaya Aktualisasi Kebutuhan Sistem Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah". Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia. FE UII Yogyakarta. Vol. 6 No. 1. Juni. pp. 63 – 82.

Imam Ghozali, 2008. *Structural Equation Modeling: Metode Alternatif dengan Partial Least Square (PLS)*. Badan Penerbit UNDIP, Semarang

Indriantoro, Nur dan Supomo, Bambang 1999. *Metode Penelitian Bisnis: Untuk Akuntansi dan Manajemen*, Edisi pertama, BPFE-UGM, Yogyakarta

Instruksi Presiden Republik Indonesia, 1999, Nomor 7 tahun 1999. *Tentang. Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah*

International Federation of Accountants, 2010. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, <http://www.ifac.org>

Jensen, Michael and William Meckling. 1976. *Theory of Firms; Managerial behavior, Agency Cost and Ownership Structure*. Journal of Financial Economics. Vol.3. <http://gateway.brint.com>

Jones & Bates, 1990, *Public Sector Auditing: Practical Techniques For An Integrated Approach*, Chapman and Hall, London

Kalbers Lawrence. P and Timhoty J. Fogarty. 1995. "Profesionalism and It's Consequences: A Study of Internal Auditors". *A Journal of Practice and Theory*. Spring. Vol. 14. No.1.pp. 64-85
<http://gateway.proquest.com>

Kam, Vernon. *Accounting Theory*, New York: John Willey & Sons, 2nd. Ed.1990

Keohane, Robert O (2008) "Exploring the governance agenda of corporate responsibility Complex accountability and power in global governance: issues for global business",
<http://gateway.emerald.com>

Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara (Kepmenpan) Nomor 63/KEP/M.PAN/7/2003

tentang *Pedoman Umum Penyelenggaraan Pelayanan Publik.*

Khemakhe, Jammeleddine. April 2001, *Integral Auditing*, International Journal of Government Auditing, Washington, Vol.28, Iss 2, pg.6, 4 pgs, <http://gateway.proquest.com>

Kingsbury, [Damien](#) (2010), “Good Governance, Accountability and Development: Aceh as a Case Study” ,<http://gateway.brint.com>

Krina, Loina Lalolo P. 2003. *Prinsip, Akuntabilitas, Transparansi dan Partisipasi*. Sekretariat Good Public Governance, Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, Jakarta

Kurtz. Marcus J and Schrank . Andrew (2007), *Growth and Governance: Models, Measures, and Mechanisms*, *The Journal of Politics*, Vol. 69, No. 2, May 2007, pp. 538–554.,
<http://gateway.brint.com>

LAN dan BPKP, 2000, *Akuntabilitas dan Good Governance*, Modul 1 dari 5 Modul Sosialisasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Jakarta: Penerbit LAN

- _____, 2000, Perencanaan Strategik Instansi Pemerintah, Modul 2 dari 5 Modul Sosialisasi Sistem Akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah Jakarta: Penerbit LAN an
- _____, 2000, Evaluasi Kinerja Instansi Pemerintah, Modul 4 dari 5 Modul Sosialisasi Sistem Akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah Jakarta: Penerbit LAN
- _____, 2000, Penyusunan Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Modul 5 dari 5 Modul Sosialisasi Sistem Akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah Jakarta: Penerbit LAN
- Leung, Philomena, et.al (2009). *The Role Of Internal Audit In Corporate Governance And Management. The Institute of Internal Auditors Inc Research Foundation*, <http://gateway.brint.com>
- Light, Paul Charles (1993) *Monitoring government: inspectors general and the search for accountability*, <http://gateway.brint.com>
- Louwers, Timothy J. Robert Ramsay David H Sinosan, Jerry R. Strawser, 2005, *Auditing and Assurance Service*. International Edition. Mc Graw-Hill. Irwin, New York

- Mahmudi dan Mardiasmo, 2004, *Local Government Performance Measurement in the era of Local Autonomy: The case of Sleman Regency Yogyakarta*. SOSIOSAINS. 17 (1). Hal 117-133
- Malan, R.M., Fountain Jr. J.R., Arrowsmith, D.S., & Lockridge II, R.L., 1984, *Performance Auditing in Local Government*, Government Finance Officer Association, Chicago Illinois. _____, <http://gateway.brint.com>
- Mardiasmo, 2004, *Akuntansi Sektor Publik*, Edisi Kedua, Yogyakarta : Penerbit Andi
- Mardiasmo. 2010. Wawancara Eksklusif: Kami Bukan Watchdog Yang Mencari Kesalahan, www.bpkp.go.id/publicupload/unitpusat/files/Release_Kontan.pdf
- Mathis, Robert L, John H. Jackson, 2000, *Human Resource Management*, 9th ed, USA: South-Westren College Publishing
- Moeller. Robert R. 2010. *Brink's Modern Internal Auditing*, Sixth Edition, John Wiley & Sons, Inc
- Mulyadi 2002. *Auditing I*. Jakarta: Salemba Empat
- Nirwana SK Sitepu. 1994. *Analisis Jalur (Path Analysis)*. Diktat Statistik. Bandung : FMIPA-UNPAD.

- Nunally, 1967, *Psychometric Methods*, McGraw-Hill, New York.
- Nur Afiah, Nunuy 2004. Pengaruh Kompetensi Anggota DPRD, Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah, Pelaksanaan Sistem Informasi Akuntansi, Penganggaran, serta Kualitas Informasi Keuangan terhadap prinsip-prinsip Tata Kelola Pemerintah Daerah yang Baik. Disertasi. Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran Bandung
- O'Leary, Conor.1996. *Performance audits: could they become mandatory for public companies?*. Managerial Auditing Journal. Bradford. Vol. 11, Iss.1 ; pg.1. <http://gateway.proquest.com>
- O'Regan, David (2001),*Genesis of a profession: towards professional status for internal auditing*, Managerial Auditing Journal, <http://gateway.brint.com>
- Osborne, David and Ted Gaebler. 1992. *Reinventing Government: How the enterpreneurl Spirit is Transforming the Public Sector*. Addison-Wesley Publishing Company. Inc. <http://gateway.brint.com>
- Pamungkas, Bambang 2005. Pengaruh Kualitas Peraturan Perundang-undangan, Penerapan Akuntansi Keuangan Sektor Publik dan Penerapan Pengawasan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah dan Akuntabilitas Kinerja Instansi

Pemerintah. Disertasi Pascasarjana Universitas Padjadjaran Bandung

Parker, L.D. and Guthrie, J. (1993) "*The Australian Public Sector in the 1990s: New Accountability Regimes in Motion*", *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, Vol. 21, No. 1, pp. 59-81. <http://gateway.brint.com>

Partono. 2000. "Laporan Keuangan Pemerintah: Upaya Menuju Transparansi dan Akuntabilitas". Media Akuntansi. Edisi 14. Oktober. pp. 25 – 26.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia, Nomor 105 tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah.

Nomor 108
tahun 2000 tentang Tata Cara
Pertanggungjawaban kepada Daerah.

Nomor 58
tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan
Daerah

Nomor 71
tahun 2010 tentang Standar Akuntansi
Pemerintah

Nomor 8
tahun 2006 tentang

Laporan keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah

_____. Nomor 8 tahun 2009 tentang Pedoman Tata Cara Pengawasan Atas Penyelenggaraan Pemerintah Daerah

_____. Nomor 4 Tahun 2008 Tentang Pedoman Pelaksanaan review atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

PERC. 2010. *PERC The Annual Graft Ranking Survey*.
www.perc.com

Peters, B. G. and J. Pierre. 1998. "Governance Without Government? Rethinking Public Administration." *Journal of Public Administration Research and Theory*, Vol. 8, No. 2: 223-243.

Prajogo. 2001. "Perspektif Pemeriksa terhadap Implementasi Standar Akuntansi Keuangan Sektor Publik". *Jurnal Akuntansi dan*

Keuangan Sektor Publik. Kompartemen Akuntan Sektor Publik Ikatan Akuntan Indonesia. Vol. 02 No. 02. Agustus. pp. 1 – 8.

Premchand A, 1989, *Government Budgeting and Expenditure Controls-Theory and practice*, International Monetary Fund, Washington D.C

Pristwanto, 2001. Pembenahan Institusi Pengawasan di Era Otonomi Daerah. Konvensi KASP di Semarang.

Rosenbloom, David H., Robert S. Kravchuk, 2005, '*Public Administration*' Understanding Management, Politics, and Law in the Public Sector, Six Edition, International Edition, McGraw-Hill, Inc, New York.

Rosjidi, 2001, Akuntansi Sektor Publik Pemerintah, Aksara satu, Surabaya

Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman. 1983. *Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence*. Journal of Law and Economics, Vol. 26, No. 3, (Oct., 1983), pp. 613-633
Published by: The University of Chicago Press
Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/725039>

- Rusliyawati dan Abdul Halim ,2007, *Penginvestigasian Audit Expectation Gap* Pada Sektor Publik, Proseding SNA 8, Padang
- Sadeli, Dadang. 2005. Pengaruh Profesionalitas Aparat Pengawasan Fungsional Internal terhadap Pelaksanaan Audit Pemerintahan dan Implikasinya Kepada Akuntabilitas Keuangan Instansi Pemerintah Daerah, *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol 10 No.2 Agustus 2008. hlm 101-111
- Sarilena, Dessy. 2004. Pengaruh Profesionalitas Aparat Badan Pengawasan Daerah Terhadap Pelaksanaan *Good Governance*. Bandung, Disertasi. Pasca Sarjana Universitas Padjadjaran
- Satyal, Ramesh R . 2006. *Audit Profile: Office of the Auditor General of Nepal International Journal of Government Auditing*; Oct 2006; 33, 4; ABI/INFORM Global pg. 26
- Sawyers, Lawrence B., Mortimer A. Dittenhofer and James H. Scheiner, 2003. *Sawyer's Internal Auditing, The Practice of Modern internal Auditing*. Fifth Edition. Florida; The Institute of Internal Auditors. Altamonte Springs
- Sedarmayanti, 2004. *Good Governance* (Kepemerintahan Yang Baik). Bagian kedua Membangun Sistem manajemen Kinerja Guna Meningkatkan Produktivitas Menuju *Good Governance*

(kepemerintahan yang baik). Mandar Maju.
bandung

Sekaran, Uma, 2010. *Research Method for Business* :
Metodologi Penelitian untuk Bisnis. Four Edition.
New York. John Wiley & Sons Inc. Penerbit
Salemba Empat

Sembodo, Eko. 2009, Opini laporan keuangan
Pemerintah Daerah Provinsi Riau
<http://pekanbaru.bpk.go.id>

Shoulders Craig D dan Robert J. Freeman, 2003.
*Governmental and Non Profit Accounting Theory
and practice*, 7th edition. New Jersey;Pearson
education prentice Hall

Soelendro, Arie.2000.Mendorong Terwujudnya
Penyelenggaraan Pemerintahan Yang Baik
(*Good Governance*) Melalui Pengawasan
Keuangan Negara Yang Efektif, *Konvensi
Nasional akuntan IV dan Kongres Luar Biasa,
Jakarta*

Soepomo Projojono, 2000, *Definisi Akuntan sektor
Publik Dalam Upaya Penciptaan Good
Government Governance*, Kongres Nasional
Akuntansi IV, Jakarta, Ikatan Akuntan Indonesia.

- Soetedjo. 2003. Profesionalisme auditor dan Tantangan yang Menghadang. *Buletin Pemeriksa No 89*.
- Soetjipto, Kery. 2005. Pengaruh Peran Auditor Intern Pemerintah Daerah dan Persepsi Kepala Daerah Terhadap Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintahan serta Akuntabilitas Publik, Disertasi. Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran
- Solimun, 2002, *Multivariate Analysis, Structure Equation Method (SEM) Lisrel dan Amos*, Cetakan I. Malang: Penerbit Universitas Negeri Malang.
- Sobandi, Baban. (2004). Etika Kebijakan Publik: Moralitas profetis dan profesionalitas aparat birokrasi, Bandung: Humaniora utama press
- Spencer, picket. 2010. *“Internal Auditing Handbook”*. Third Edition. Willey & Son
- Stoker, G. 1998. *“Governance as Theory: Five Propositions.” International Social Science Journal*, Vol. 50, No. 1: 17-28.
- Sugiyono. 2005. Metode Penelitian Bisnis. Penerbit ALFABETA. Bandung
- Sugiyono, 2011. Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R & D, Penerbit ALFABETA. Bandung

- Suharsimi, Arikunto. 2006. *Prosedur Penelitian: Suatu Pendekatan Praktik*. Edisi Revisi VI. Jakarta. Penerbit Rineka Cipta.
- Suhardjadinata, E. Ristandi. 2006. *Pengaruh Peran Pimpinan Daerah dan Jasa Pemeriksaan Intern dalam pelaksanaan Pengendalian intern terhadap Penerapan Tata Kelola Pemerintah dan Dampaknya Terhadap Kinerja kepala Daerah (Survey pada pemerintah Daerah kabupaten/Kota di Jawa Barat)* Disertasi. Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran
- Sulistoni, Gatot dan Hendriadi. 2004. *Anggaran Tak Sampai*. Nusa Tenggara Barat: Diterbitkan oleh Solidaritas Masyarakat Transparansi
- Susanto, Azhar. 2007. *Sistem Informasi Akuntansi: Konsep dan Pengembangan Berbasis Komputer*. Edisi pertama, Cetakan kedua. Penerbit LinggaJaya. Bandung
- Suseno, Franz Magnis Juli 1996, *Pengaruh budaya terhadap perusahaan di Indonesia*, Majalah Usahawan No.07/th.XX
- Tandon, Rajesh (1995) *“Board Games: Governance and Accountability in NGOs”*.
<http://gateway.brint.com>

Taufik, Taufeni 2009, *The influence of internal auditor, eksternal auditor, and local house of representative in straightening of good local government governance and its impact to prevention of fraud*. Disertasi Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran Bandung

The Institute of Internal Auditors (2006), "*The Role of Auditing in Public Sector Governance*", *Professional Guidance Setting the Standart*, <http://brint.com>

The World Bank Report 1999 – 2000, *Decentralization Rethinking Government*.

Tjokroamidjojo, Bintoro. 2000. *Good Governance* (Paradigma Baru Manajemen Pembangunan). Jakarta: Penerbit Universitas Indonesia. UI-Press

Transparency International Indonesia. 2010. Indeks persepsi korupsi tahun 2010 Di 50 kabupaten / kota di Indonesia. www.ti.or.id

Tuasikal, Askam. 2005. Pengaruh Pengawasan Internal dan Eksternal, Pemahaman Mengenai Sistem Akuntansi Keuangan Daerah terhadap Pengelolaan Keuangan Daerah dan Implikasinya terhadap Kinerja Unit Satuan Kerja Pemerintah Daerah. Disertasi. Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran Bandung

Tugiman, Hiro. 2000. “Pengaruh Peran Auditor Internal serta Faktor-faktor Pendukungnya terhadap Upaya Peningkatan Pengendalian Internal dan Kinerja perusahaan (Survei pada 102 Badan Usaha Milik Negara dan Badan Usaha Milik Daerah di Indonesia)”. Bandung: Disertasi. Program pascasarjana Universitas Padjadjaran

Undang-undang Nomor. 28 tahun 1999 tentang Penyelenggara Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme.

_____. 17 Tahun 2003 tentang
Keuangan Negara

_____. 1 Tahun 2004 tentang
Perbendaharaan Negara

_____. 15 Tahun 2004 tentang
Pemeriksaan Pengelolaan dan
Tanggung Jawab Keuangan
Negara

_____. 32 Tahun 2004 tentang
Pemerintah Daerah

_____. 15 tahun 2006 tentang Badan
Pemeriksa Keuangan

Utusan _____ riau, 2011,
issuu.com/prasena/docs/haluanriau31okt2011

- Wahyudi, 2010. “Pemberdayaan Peran Audit Internal dalam Mewujudkan *Good Governance* pada Sektor Publik, [www://pusdiklatwas.bpkp.go.id](http://pusdiklatwas.bpkp.go.id)
- Webster’s New World College Dictionary. 1999. *Revised and Updated*. Sevent Edition American English
- Widyananda, Herman. 2009, Revitalisasi Peran Internal Auditor pemerintah Untuk Penegakan *Good Governance* di Indonesia, www.bpk.go.id/web/files/2009/02/paper30001.pdf
- Wilopo. 2001. "Faktor-faktor yang Menentukan Kualitas Audit pada Sektor Publik/Pemerintah". Ventura. STIE Perbanas Surabaya. Vol. 4 No. 1. Juni. pp. 27 – 32.
- Wold, H. 1985 “Partial Least Squares.” In S. Kotz and N. L. Johnson, Editors, *Encyclopedia of statistical Sciences*. New York: Wiley, Volume 6, , pp. 581-591.